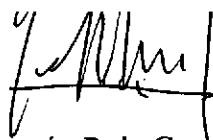


**LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL EN LOS
IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y EL PATRIMONIO Y LAS
MEDIDAS Y MÉTODOS PARA SU ELIMINACIÓN**

VºBº



José Ramón Ruiz García
Director de la Tesis

Memoria que para la colación del
grado de doctor presenta José
Manuel Calderón Carrero, dirigida
por el profesor Dr. D. José Ramón
Ruiz García.

fase, que comprende lo que ha transcurrido de la presente década, los CDI firmados por nuestro país son portadores de una orientación diferente, toda vez que la preponderancia de la fórmula del artículo 23 B MC OCDE es absoluta⁸⁴⁴. El motivo que ha impulsado este cambio, según el propio MEH, tiene que ver con “las nuevas tendencias” presentes en nuestro contexto actual, a saber: “la adopción de medidas favorecedoras de la internacionalización de la empresa española, superando la óptica tradicional correspondiente a un país importador neto de capitales, y la incorporación de las disposiciones anti-elusión necesarias para contrarrestar las mayores posibilidades que en este sentido ofrece la internacionalización de la economía”⁸⁴⁵. En definitiva, en la medida en que la economía española se ha internacionalizado y que el sistema tributario se ha modernizado incrementando de forma pareja la presión fiscal, el método de imputación ha venido sustituyendo al de exención, pasando así al primer plano los elementos recaudatorio, antieclisor y de neutralidad fiscal en la exportación de capitales a la hora de configurar la fórmula convencional e interna de eliminación de los efectos de la doble imposición internacional.

Pese a que la selección de métodos prevista en los artículos 23 A y B MCs OCDE y ONU deja en manos de los Estados la cuestión de la elección de la técnica de eliminación de la doble imposición internacional en función de sus intereses, no se puede dejar de señalar que dicha fórmula implica un consenso en torno al empleo de la exención con progresividad y la imputación ordinaria, excluyendo otras modalidades (como la imputación integral o la exención sin progresividad). De hecho, la mayoría de los países que siguen en sus CDI este Modelo se sirven de la combinación de métodos prevista en los artículos 23 A y B MC OCDE con gran fidelidad y escasas modificaciones.

⁸⁴⁴ Vid.: los CDI con Australia, con Austria (Protocolo), con Bulgaria, con EE.UU., con Portugal (nuevo convenio de 1993), con Ecuador, con Corea del Sur, con la India, con Irlanda, con Argentina, con México y con Filipinas.

⁸⁴⁵ MEH, *Convenios de Doble Imposición Suscritos por España y Disposiciones Reglamentarias*, op. cit. pág. 12.

El modelo establecido en el artículo 23 A MCs OCDE, ONU combina la aplicación general del método de exención con progresividad con la técnica de la imputación ordinaria para dividendos, intereses y cánones⁸⁴⁶. La prevalencia de la exención con progresividad en este precepto responde a maximizar los objetivos derivados de los efectos del mismo, esto es, básicamente, fomentar la inversión en el extranjero, preservar la neutralidad fiscal en la importación de capitales y no distorsionar las condiciones de competencia en el mercado del Estado de la fuente. Por contra, la aplicación marginal del método de imputación ordinaria tiene un fin y significado esencialmente recaudatorio en tanto en cuanto se trata de que el Estado de residencia se beneficie del efecto de recuperación derivado de la limitación de tipos impositivos que el Modelo de Convenio establece sobre determinadas rentas. De aplicarse el método de exención sobre dichas rentas se malograría el principal objetivo de la reducción de imposición en la fuente, cual es el de distribuir entre ambos países el coste de la eliminación de los efectos de la doble imposición internacional⁸⁴⁷. No obstante, en ocasiones algunos países emplean el método de exención concurriendo cláusulas de imposición limitada en la fuente para suprimir de forma unitaria la doble imposición internacional y económica que recae sobre los dividendos⁸⁴⁸.

⁸⁴⁶ Como ya hemos señalado anteriormente, el MC OCDE establece limitaciones en la imposición en la fuente en relación con el gravamen de dividendos (art.10) e intereses (art.11). Por su parte, el MC ONU extiende dicha regla de distribución del poder tributario a los cánones (art.12) para favorecer a los países importadores de tecnología equilibrando, así, un poco más el reparto mundial de la riqueza entre los diferentes países, por cuanto que el MC OCDE establece la tributación exclusiva de estas rentas en la residencia (países exportadores de tecnología). No obstante, la práctica internacional ha desvelado la tendencia generalizada en favor de la regla del MC ONU, de suerte que la funcionalidad del artículo 12 MC OCDE hay que entenderla en el sentido de integrar una baza negociadora de los CDI en favor de los países exportadores de tecnología y no como un consenso internacional en relación con la imposición de estas rentas. En relación con los CDI ratificados por España tan solo el estipulado con Hungría (art. 12.2) rompe esta regla.

⁸⁴⁷ ALI, *International Aspects of US Income Taxation II*, op. cit. pp.232 y ss.; VOGEL, SHANNON, DOERNBERG, VAN RAAD, *US Income Tax Treaties*, vol.1, op. cit. pp.48 y ss.

⁸⁴⁸ Vid.: el nº52 de los comentarios del Comité de Asuntos Fiscales OCDE a los artículos 23 A y B MC OCDE. Como ejemplo de CDI ratificados por España que recogen esta técnica pueden verse los siguientes: el Convenio con Brasil (art. 23.3 y 4); el firmado con Finlandia (art.23.4 en la redacción dada por el Canje de Notas de 28 de julio de 1992); el CDI con Alemania (art.23.1.a) y con Suecia (art.24.3). En tomo al origen y perfiles de esta técnica vid.: K. VOGEL, *Double Taxation Conventions*, op. cit. pp.1028 y ss.

El modelo del artículo 23 B MCs OCDE, ONU, en tanto sólo establece el método de imputación ordinaria, responde a los objetivos derivados de la funcionalidad de éste, a saber, fundamentalmente, preservar la neutralidad fiscal en la exportación de capitales eliminando los efectos de la doble imposición internacional al mínimo coste recaudatorio posible para el Estado de residencia del contribuyente. La introducción en el apartado 2º del artículo 23 B MCs OCDE, ONU de la cláusula de progresividad no desvirtúa la planificación de este precepto ya que esta disposición no se aplica para remediar la yuxtaposición de gravámenes (la cual está ya excluida por las normas de distribución del poder tributario del convenio), sino tan solo para permitir que el Estado de residencia pueda tomar en consideración las rentas exentas en el mismo por el tratado a los efectos de fijar el tipo progresivo de gravamen del contribuyente residente de éste⁸⁴⁹.

La configuración técnica convencional del método de exención con progresividad y de la imputación ordinaria coincide fundamentalmente con la formulación tradicional o clásica que ya expusimos al estudiar las medidas unilaterales, razón por la cual no abundaremos aquí más que en las singularidades y modulaciones propias de la articulación convencional de las mismas en los CDI⁸⁵⁰.

Pese a que los mecanismos de los artículos 23 A y B MCs OCDE, ONU, EE.UU. se fundamentan sobre los principios técnicos que sustentan los mismos métodos establecidos unilateralmente, lo cierto es que no existe una total equivalencia o intercambiabilidad entre unos y otros. En efecto, los instrumentados en los CDI constituyen

⁸⁴⁹ Véanse los comentarios (nº79) del Comité de Asuntos Fiscales OCDE al artículo 23.B (2) MC OCDE.

⁸⁵⁰ Véanse, así, los comentarios (nº12-17) del Comité Fiscal OCDE a los artículos 23 A y B.

una pieza más de un engranaje de coordinación de poderes tributarios y se nutren y aplican sobre la base de las diferentes reglas establecidas en los mismos.

En este sentido, se viene aludiendo al concepto de “método convencional independiente” para designar el método de eliminación de los efectos de la doble imposición internacional establecido en los CDI haciendo resaltar sus singularidades y principios propios⁸⁵¹. Entre los rasgos de autonomía que los métodos de exención e imputación convencionales presentan en relación con estas mismas técnicas articuladas unilateralmente se han destacado las siguientes:

1ª) La operatividad de los mecanismos convencionales sobre las reglas de determinación del origen económico de las rentas (*source rules*) del convenio, las cuales pueden diferir sustancialmente de las establecidas por el Derecho fiscal interno de los Estados contratantes;

2ª) El hecho de aplicarse sobre un sistema de definiciones y categorías de rentas propio de los Convenios;

3ª) La posibilidad de establecer modulaciones de los métodos convencionales, tales como, por ejemplo, un diferente límite de la imputación o cláusulas de imputación de impuestos ficticios, que difieran de las condiciones de aplicación de la misma técnica en cuestión a nivel unilateral;

⁸⁵¹ Vid.: P.GANN, “The concept of an independent foreign tax credit”, op. cit. pp.1-41; KUNTZ & PERONI, *US International Taxation*, vol.2, op. cit. C4-pp.85 y ss.; ABA (Ad Hoc Committee on Foreign Tax Credit), “Comments regarding proposed foreign tax credit regulations”, op. cit. pp.63 y ss.; D.ROSENBLOOM, “Toward a new tax treaty policy for a new decade”, op. cit. pág.93.

4ª) El pivotar sobre un ámbito objetivo (impuestos extranjeros deducibles), subjetivo (beneficiarios), territorial y temporal definido autónomamente por el CDI y no coincidente, en la mayoría de las ocasiones, con lo previsto en la legislación fiscal nacional;

5ª) El instrumentarse sobre una estructura de coordinación internacional que permite la solución de cuestiones interpretativas, de aplicación del CDI y de doble imposición internacional residual a través de un procedimiento amistoso entre las autoridades competentes implicadas;

6ª) La existencia de una obligación jurídica internacional de eliminación de la doble imposición internacional emanada del tratado y que recaer, generalmente, sobre el país de residencia del contribuyente. Dicha labor se lleva a cabo en aplicación de un “consenso bilateral” en el que se pacta en relación con cada tipo de renta la distribución del poder tributario entre los Estados contratantes.

Ciertamente, la funcionalidad de estos rasgos de autonomía de los métodos convencionales respecto de sus homónimos nacionales requiere que sus caracteres sustantivos prevalezcan sobre las reglas generales internas que se solapan con éstas. Por ello, se entiende que su establecimiento en un tratado internacional, como los CDI, constituye una garantía suficiente para salvaguardar la prioridad de sus principios autónomos en la eliminación de la doble imposición internacional⁸⁵².

⁸⁵² Vid.: K. VOGEL, *Double Taxation Conventions*, op. cit. pág. 1002.

Esta cuestión, lejos de integrar una discusión meramente académica, tiene gran importancia para el buen funcionamiento de los métodos de los CDI, máxime si se tiene en cuenta que éstos no constituyen compartimentos estancos en relación con la ley fiscal interna. En efecto, los Modelos de Convenio se limitan a establecer los principios sustantivos y rasgos de autonomía del sistema de eliminación de los efectos de la doble imposición internacional. De esta forma, en la mayoría de las ocasiones, hay que acudir al Derecho interno general de los Estados contratantes para dotar de contenido concreto a los aspectos no regulados en los convenios, toda vez que de no hacerse serían inaplicables⁸⁵³.

Es por ello que insistimos en que esta compleja imbricación normativa debe llevarse a cabo de manera que la aplicación del Derecho interno general, al que se acuda para colmar una desregulación o remisión (explícita o implícita) convencional, se realice siempre dentro del marco de principios sustantivos que el CDI establezca. Es decir, cuando, por ejemplo, la puesta en práctica del método de imputación previsto en un convenio requiera de la regulación unilateral sobre el mismo para dotar de contenido aspectos como la determinación de la renta extranjera neta imponible en la residencia, la remisión a éste no debe trascender de lo ya previsto sustantivamente en el tratado. Así pues, cuestiones, como la deducibilidad de los impuestos extranjeros, las reglas de determinación del origen económico de las rentas, el beneficiario del método o el límite de éste, que vienen dadas claramente por el convenio, se resuelven atendiendo a esta regulación sin que sea de

⁸⁵³ Véanse los comentarios del Comité de Asuntos Fiscales OCDE al artículo 23 A (1) (nº32, 35, 38-46) y al artículo 23 B (1) (nº60-66) MC OCDE. Asimismo, el TEAC, en la resolución de 6 de septiembre de 1995 (*Ar.1341, JT nº71/96*), ha llegado a la misma conclusión. En particular, el citado tribunal administrativo entiende que la aplicación de la deducción por doble imposición internacional prevista en un CDI debe efectuarse siguiendo las reglas establecidas en la legislación española en relación con los aspectos del método de imputación que no estén regulados en el convenio. El criterio del TEAC, a nuestro juicio, es correcto, en la medida en que en el caso de autos (y en la mayoría de los CDI) el tratado no delimitaba la base para el cálculo de la máxima deducción recogiendo únicamente el principio general (remisión implícita a la normativa interna).

aplicación lo dispuesto a nivel interno en relación con las mismas, so pena de vulnerar la obligaciones internacionales que emanan del CDI⁸⁵⁴.

Asimismo, tampoco se debe olvidar que, excepcionalmente, puede acontecer que el CDI no consiga alcanzar su objetivo de eliminar la doble imposición internacional o lo haga de forma parcial o imperfecta, en cuyo caso resulta adecuada la aplicación alternativa del método unilateral cuando se haya recogido, ya a nivel interno o convencional, el principio de no agravación⁸⁵⁵. Ni que decir tiene que en estos supuestos, a nuestro juicio, no es correcta la combinación de preceptos convencionales con los del Derecho interno, sino que la aplicación de la técnica unilateral de eliminación de la doble imposición internacional deberá llevarse a cabo en su totalidad, salvo que el propio tratado dispusiera otra cosa⁸⁵⁶. La opción del contribuyente por la legislación interna para eliminar la doble imposición internacional implica, con carácter general, la imposibilidad de combinar disposiciones del CDI con esta otra normativa. Y, además, la aplicación de la legislación interna no sólo debe efectuarse por el país de residencia del contribuyente, sino también por el país de la fuente, de suerte que este último puede someter a imposición al contribuyente sin más limitaciones que las derivadas de su propio ordenamiento. Es decir, el ejercicio de esta alternativa

⁸⁵⁴ Así lo han entendido el *Bundesfinanzhof* en la sentencia de 22 de enero de 1980 (BStBl.II, s.447) (*European Taxation*, 1981, pp.89 y ss.) y el *Hogve Raad* holandés en la sentencia de 28 de marzo de 1979 (nº29, 240, BNB, 631/79) (*European Taxation*, vol.19, 1979, pp.394 y ss.). De la misma opinión participan algunos autores: K.VOGEL, *Double Taxation Conventions*, op. cit. pág.1002; PH.BAKER, *Double Taxation Conventions and International Tax Law*, op. cit. pp.360-362; VOGEL, SHANNON, DOERNBERG, VAN RAAD, *US Income Tax Treaties*, vol.2, pp.71-81.

⁸⁵⁵ Vid.: K.VOGEL, *Double Taxation Conventions*, op. cit. pág.1002, señala la aplicación de este principio en Alemania merced al parágrafo 34 c Abs.6 *EStG*. Véase también el artículo 1.2 del MC EE.UU, la jurisprudencia vertida en el caso *National Cash Register Co. v. US* (400 F.2d. 820 (1968)), así como el artículo XXIII.1 a) del CDI España-Canadá, de 23 de noviembre de 1976 y el artículo 1.2 del CDI, España/EE.UU., de 22 de febrero de 1990.

⁸⁵⁶ VOGEL, SHANNON, DOERNBERG, VAN RAAD, *US Income Tax Treaties*, op. cit., vol 1, part.II, pp. 27 y ss. y, vol.2, pp.73-81; P.GANN, "The concept of the independent foreign tax credit", op. cit. pp.23 y ss. Por su parte, el artículo 23 *in fine* del MC EE.UU. recoge una mención expresa excluyendo la posibilidad de la combinación de *source rules* del convenio para conceder la deducción por doble imposición internacional en EE.UU. para impuestos no cubiertos por el propio tratado.

supone prescindir plenamente de la existencia del CDI en relación con el sujeto pasivo concreto de que se trate⁸⁵⁷.

No obstante, habiéndose optado por la eliminación de la doble imposición internacional de conformidad con las disposiciones del CDI, excepcionalmente el contribuyente puede combinar éstas con las de Derecho interno que regulan la misma cuestión cuando le fuera ventajoso⁸⁵⁸. Esta combinación puede materializarse únicamente aplicando la legislación interna en el marco del CDI, más no en el supuesto inverso. A su vez, deben reunirse dos condiciones adicionales. De un lado, el Derecho interno de los Estados o el propio CDI debe reconocer o permitir la vigencia general del principio de no agravación, como admite el artículo 1.2 del Convenio España/EE.UU. Este condicionante también se cumple cuando se haya estipulado en el propio convenio la posibilidad de que el contribuyente pueda aplicar de forma concurrente, en el propio marco del CDI, algunos aspectos de la regulación interna concerniente a los métodos de eliminación de la doble imposición internacional que le sean más favorables que la correspondiente normativa del tratado, como establece el artículo XXIII.1.a) del Convenio España/Canadá. De otro lado, la combinación normativa no puede, en ningún caso, alterar, directa o indirectamente, la distribución del poder tributario recogida en el CDI, ni amparar maniobras que contradigan de manera evidente la coherencia interna y finalidad del mismo⁸⁵⁹.

⁸⁵⁷ Vid.: VOGEL, SHANNON, DOERNBERG, VAN RAAD, *US Income Tax Treaties*, op. cit., vol 1, part.II, pp. 27 y ss. y, vol.2, pp.73-81. Esta es, a su vez, la postura adoptada por la Administración tributaria norteamericana (*Rev.Rul.* 79-199, 1979-1 CB 246, 247; *Treas.Reg.* 1861-8(d)(2)).

⁸⁵⁸ P.GANN, "The concept of independent foreign tax credit", op. cit. pp.24-29; ALI, *International Aspects of US Income Taxation II*, op. cit. pp.82-84.

⁸⁵⁹ Vid. *supra* el catálogo de reglas que la ALI ha establecido para la correcta interacción del CDI con el Derecho interno (epígrafe nº1.2.2 del Capítulo III).

Esta segunda condición debe analizarse atendiendo, especialmente, a las posibles repercusiones negativas que la combinación puede tener para el Estado de la fuente, toda vez que estas cláusulas implican, de alguna forma, la aceptación por parte del Estado de residencia de la pérdida recaudatoria resultante de la aplicación de normas internas más favorables. En este sentido, aquellas disposiciones de los métodos internos, como reglas de determinación del origen económico, de deducibilidad de impuestos extranjeros, modalidad del método, que sean más restrictivas y/o establezcan limitaciones o condiciones adicionales (exención condicional), así como las combinaciones que den nacimiento a doble imposición internacional (y la correlativa aplicación de la imputación o la exención internas) cuando el convenio previene la imposición exclusiva en la fuente, no pueden ser combinadas con el régimen del CDI sin vulnerar la obligaciones internacionales derivadas de su contenido. El contribuyente tampoco podrá combinar disposiciones convencionales e internas al objeto de obtener ventajas contrarias a la finalidad de la cláusula de no agravación. Entre éstas podrían destacarse, de un lado, la invocación de dobles deducciones (exención convencional e imputación/deducción interna sobre una misma renta) y, de otro, tratar de utilizar en el marco del CDI *source rules* del Derecho interno para solicitar la aplicación del método convencional (exención/imputación) donde el propio convenio excluye que surja doble imposición internacional (tributación exclusiva en uno de los dos Estados) o bien establece una determinación del origen económico de la renta diferente. Es decir, el ámbito de operatividad de esta combinación es bastante reducido.

Entre los supuestos en los que podría efectuarse tal combinación pueden citarse aquellos en los que la normativa interna estableciera cláusulas de imputación de impuestos no pagados en el marco del método de imputación del convenio, la aplicación de un límite del método de imputación más amplio que el del convenio a los efectos del *averaging*,

llevar a cabo la imputación del impuesto foráneo de conformidad con reglas internas de deducibilidad de impuestos extranjeros más amplias que las del convenio (por ejemplo, cuando se permitiera la imputación de impuestos indirectos, intereses y sanciones tributarias), poner en funcionamiento la exención incondicional del Derecho interno en lugar de la condicional del convenio, invocar normas internas sobre traslación de impuestos no deducidos que resulten más generosas que las establecidas eventualmente a nivel convencional. También podría admitirse, la aplicación del método de exención interno donde el CDI recogiera la imputación si esto favoreciera al contribuyente y no amparase maniobras fraudulentas. Sin embargo, el supuesto inverso debe excluirse en tanto en cuanto en la mayoría de los supuestos puede alterar la distribución del poder tributario pactada. Esta circunstancia se aprecia claramente teniendo en consideración dos cuestiones. De un lado, que el método de imputación necesita para su puesta en funcionamiento la existencia de doble imposición internacional efectiva, mientras que la exención convencional suele ser incondicional. De otro lado, la alteración de las reglas de distribución del poder tributario del convenio por la sustitución del método de exención por el de imputación se aprecia atendiendo a la funcionalidad de este último al servicio de la neutralidad en la exportación de capitales. De esta forma, el cambio de técnica podría implicar que la no imposición o las bonificaciones otorgadas por el Estado de la fuente en aras de atraer la inversión de capitales fueran, a la postre, en beneficio del país de la residencia y no del contribuyente, con lo cual no sólo se condicionaría el ejercicio de la soberanía fiscal del primer Estado (fuente), sino también se distorsionaría su política fiscal. En suma, lo más recomendable puede ser que los Estados contratantes establezcan estas cláusulas en tanto dotan de mayor flexibilidad a los CDI. Ahora bien, su establecimiento debe resultar lo suficientemente

preciso para delimitar su ámbito y condiciones de aplicación, so pena de introducir importantes disfunciones en la aplicación de los CDI.

1.4.2) Cuestiones comunes al funcionamiento de los métodos de los artículos 23 A y B MCs OCDE, ONU y EE.UU.

1.4.2.1) La articulación de los métodos de eliminación de la doble imposición internacional como pacto de distribución del poder tributario entre los Estados contratantes.

Como venimos manteniendo a lo largo de este trabajo, la eliminación de la doble imposición internacional es el resultado de la concreta distribución del poder tributario entre los países implicados en su surgimiento. Los Modelos de Convenio y los CDI negociados conforme a los mismos no integran sino instrumentos jurídicos que articulan una coordinación internacional entre los Estados parte al objeto de convenir el reparto del coste de la eliminación de este fenómeno, al tiempo que se resuelven cuestiones técnicas necesarias para cumplimentar este fin. Los métodos que los artículos 23 A y B de los Modelos de Convenio y CDI recogen son una pieza más en el pacto de distribución del poder tributario que se establece en cada caso, de suerte que su articulación tiene carácter complementario y se realiza en función del mismo. De esta forma, es evidente que el buen funcionamiento de todo el sistema convencional requiere también que la operatividad de los mecanismos establecidos en los artículos 23 A y B MC OCDE, ONU quede supeditada en todo caso a las distintas reglas de reparto del poder tributario del convenio, por cuanto que de aplicarse éstos sin poner especial atención a esta circunstancia, se podrían introducir

graves disfunciones que afectarían sustantivamente a lo pactado en el tratado, vulnerándose el contenido del mismo y, con ello, incumplándose el Derecho Internacional.

Así las cosas, debe señalarse que si bien es cierto que de los artículos 23 A y B de los CDI surge una obligación jurídica internacional del Estado de residencia de aplicar el método establecido en el convenio eliminando la doble imposición internacional sobre el contribuyente, no lo es menos que esta obligación es exigible en la medida en que la tributación en el otro Estado contratante se ajuste a lo establecido en el convenio. Esto es, el deber jurídico de eliminar los efectos de este fenómeno en aplicación del método recogido en el tratado por parte del Estado de residencia existe y es exigible en la medida en que la doble imposición internacional que se trate de corregir se ajusta a las normas y reglas de distribución del poder tributario recogidas en el CDI⁸⁶⁰. La legislación española ha recogido recientemente este principio de forma expresa estableciendo que “siendo de aplicación un convenio para evitar la doble imposición, la deducción no podrá exceder del impuesto que corresponda según el mismo”⁸⁶¹.

⁸⁶⁰ Véanse en este sentido los comentarios del Comité de Asuntos Fiscales OCDE a los artículos 23 A y B (nº7-10), al artículo 23 A (nº33 y ss.) y al artículo 23 B (nº57 y ss.). De la misma opinión se muestra la doctrina estudiosa del tema, vid.: K. VOGEL, *Double Taxation Conventions*, op. cit. pp. 1007, 1043-1046; PH. BAKER, *Double Taxation Conventions and International Tax Law*, op. cit. pág. 359; A. KNECHTLE, *Basic Problems in International Fiscal Law*, op. cit. pp. 166-167; LAFONTA, *Opérations Internationales*, op. cit. pp. 198-199; B. GOUTHIERE, *Les Impôts dans les Affaires Internationales*, op. cit. pp. 11-112; KUNTZ & PERONI, *US International Taxation*, vol. 2, op. cit. C4-pp. 97 y ss., C2-pp. 7 y ss., 51-56. La jurisprudencia y doctrina administrativa de diversos países han venido confirmando esta interpretación. Así, entre otras, vid.: la RDGT. de 27 de diciembre de 1991 (VGP, pág. 1029); la decisión del Consejo de Estado francés de 19 de mayo de 1980 (publicada en *Revue des Sociétés*, nº4, 1991, pp. 808-815) y de 26 de febrero de 1992 (KER, pág. 23.5007); del Tribunal Supremo canadiense asunto *Interprovincial Pipeline Co. v. MNR* (CTC 339, 59 DTC 1229) (KER, pp. 19.50003); sentencias del *BFH* de 2 de febrero de 1970 (KER, pág. 26) y 14 de octubre de 1992 (BStBl. II, 1989) (KER, pág. 26.5032); sentencia de la *US Tax Court* en *Robert v. Lindsey v. CFR* (98 TC nº46) (KER, pp. 75-76). En este orden de cosas, resulta destacable, por excepcional, la solución que se ha previsto en el artículo 24.5 del CDI España-Suecia. Este precepto establece, de forma puntual, la aplicación del método de imputación por el país de la fuente.

⁸⁶¹ Art. 29.1.a) LIS.

De esta forma, cuando el Estado de la fuente someta a imposición una renta sobre la que no tiene atribuido poder de imposición en el convenio, no surge la obligación de eliminar la doble imposición internacional por parte del Estado de residencia del contribuyente, ya que el país de la fuente ha infringido las obligaciones que derivan del propio tratado. La misma conclusión es trasladable cuando el Estado de la fuente exacciona un gravamen superior al tipo limitado establecido convencionalmente en relación con cierta clase de rentas (dividendos, intereses y cánones), de manera que de aplicarse el método de imputación en la residencia la máxima cantidad deducible conforme al tratado es la derivada de aplicar el tipo reducido del CDI sobre la renta bruta de fuente foránea. En este supuesto, bastante frecuente en la práctica, el contribuyente soporta una doble imposición internacional residual que debe ser remediada, ya solicitando directamente la devolución del exceso de tributación al Estado de la fuente, bien instando a las autoridades competentes de su país de residencia la puesta en funcionamiento del procedimiento amistoso del CDI por infracción del mismo⁸⁶². Si se aplicase el método de exención por el Estado de residencia del contribuyente, dicho exceso de tributación debe resolverse del mismo modo, aunque este supuesto resulta infrecuente ya que lo habitual es que se aplique el método de imputación en relación con rentas con tributación limitada en la fuente.

No obstante, conviene precisar que, incluso cuando el CDI establece una limitación de la imposición en la fuente y el Estado de residencia emplea el método de imputación ordinaria este último país no está obligado a permitir, en todo caso, la deducción íntegra del impuesto exigido por el otro Estado contratante. Por el contrario, la imputación total del

⁸⁶² En este orden de cosas, procede señalar que estos supuestos no siempre integran una violación del convenio en tanto los Estados contratantes acuerdan en el mismo la posibilidad de realizar la imposición limitada en la fuente a través del sistema de "retención y devolución" (*retain full and refund*), siempre y cuando el reembolso del exceso se realice de conformidad con lo pactado. Vid.: los comentarios (nº18 y 19) del Comité de Asuntos Fiscales al artículo 10.2 MC OCDE. Véase, en todo caso, la RDGT. de 27 de diciembre de 1991 (VGP, pág.1029).

impuesto exaccionado por el Estado de la fuente en aplicación de los tipos reducidos del CDI únicamente tendrá lugar cuando este gravamen sea igual o inferior al impuesto del país de la residencia correspondiente a las rentas que puedan someterse a imposición en el otro país. Es cierto que en los supuestos donde se estipula la limitación del tipo de gravamen en la fuente lo normal será que pueda imputarse la totalidad del impuesto en la residencia. No obstante, tampoco son extraños los casos donde la entidad en cuestión goza de un estatuto privilegiado merced al cual está gravada en la residencia a un tipo muy inferior al normal y, en consecuencia, el impuesto del país de la fuente puede rebasar la cuantía del primero. En este último caso entendemos que el país que aplica el método de imputación cumple con su obligación convencional de eliminar la doble imposición internacional permitiendo la deducción del impuesto foráneo en una cuantía correspondiente al gravamen del país de la residencia sobre las rentas que pueden someterse a imposición en la fuente⁸⁶³. Ni que decir tiene que cuando el Estado de residencia del contribuyente no gravase las rentas sometidas a imposición limitada en el otro Estado contratante tampoco estaría obligado a permitir la deducción de dicho impuesto extranjero.

Asimismo, las vulneraciones del convenio en aplicación de los métodos pueden derivar de la actuación del Estado de residencia del contribuyente⁸⁶⁴. Ello sucede cuando, no pactándose más limitaciones que las convencionales, dicho Estado elimina parcialmente la doble imposición internacional al supeditar el alcance del método a lo establecido unilateralmente en su legislación interna⁸⁶⁵. Piénsese, por ejemplo, en que se deniega la

⁸⁶³ En este sentido se ha posicionado el Consejo de Estado francés en la decisión de 19 de marzo de 1980 (nº10708, *RJF* 5/8, nº401). Vid.: B.GOUTHIERE, *Les Impôts dans les Affaires Internationales*, op. cit. pp.111-112.

⁸⁶⁴ El *Bundesfinanzhof* alemán en sentencia de 2 de febrero de 1970 (KER, pág.26) ha declarado la licitud de la medida de retorsión internacional que Alemania aplica cuando el Estado contratante de residencia no cumple con su obligación de eliminar la doble imposición internacional emanada de un CDI. Así, considera que en dichos supuestos resulta lícita la negativa a aplicar los límites de tributación en la fuente convencionales por parte de este país.

⁸⁶⁵ *Robert Lindsey v. CFR* (Tax Court US, 98 TC nº46 de 23 de junio 1992) (KER, pp.75-76).

imputación del impuesto extranjero cubierto objetivamente por el CDI (artículo 2) por no cumplir con las condiciones de deducibilidad de impuestos extranjeros previstas por su Derecho interno, o bien se aplica el límite “por renta u operación” establecido en su legislación fiscal nacional cuando el CDI recoge una fórmula de cómputo del límite “por país”.

Lo propio sucede cuando el Estado de residencia aplica el método de exención o imputación establecido para otras rentas en el CDI, si éste atribuye poder exclusivo de gravamen al Estado de la fuente sobre los emolumentos en cuestión. En esta hipótesis el incumplimiento radica en que lo único que permiten los Modelos de Convenio en estos casos es tener en cuenta dichas rentas al objeto de cifrar la progresividad del impuesto en dicho país⁸⁶⁶.

A otra conclusión llega J.L.De Juan Peñalosa, cuando entiende que la antinomia que puede surgir entre las normas de distribución del poder tributario y los métodos del convenio se dirime en favor de estas últimas, aunque el CDI establezca o realice una atribución de poder exclusivo de gravamen en favor del Estado de la fuente⁸⁶⁷. A nuestro entender, dichas contradicciones internas del MC OCDE y de los CDI que sigan este Convenio-tipo en realidad no surgen, ni existen ya que los métodos (exención e imputación) establecidos en este Modelo de Convenio, al igual que ocurre en los MCs ONU y EE.UU., requieren para su aplicación que el Estado de la fuente “pueda someter a imposición” las

⁸⁶⁶ Nótese que nos estamos refiriendo a CDI que, negociados siguiendo los MCs OCDE 1977, 1992 ó 1995, recogen la aplicación de la cláusula de progresividad sobre las rentas que sólo pueden ser gravadas en el Estado de la fuente. Algunos de los tratados integrantes de nuestra red de CDI adolecen de este defecto técnico al haberse pactado de conformidad con el MC OCDE 1963 (art.23 A). Vid.: los CDI con Alemania (art.23.1 y 2), con Bélgica (art.23.1 y 3), con Bulgaria (art.21.2), con Dinamarca (art.24.1), con Francia (art.25.1 y 2) y con Japón (art.23.2 y 3).

⁸⁶⁷ J.L.DE JUAN PEÑALOSA, “Métodos para eliminar la doble imposición internacional. Defensa del de exención”, op. cit. pp.10-11. El autor realiza sus apreciaciones aportando, como ejemplo, el supuesto previsto en los artículos 11.4.b) y 23.2 del CDI España con Brasil.

rentas en cuestión “de conformidad con las disposiciones del Convenio”. Sin embargo, lo que acontece en estas otras hipótesis es que este último país, en virtud de las normas de distribución del poder tributario del CDI, tiene asignada la imposición exclusiva a través de la cláusula “sólo puede someter a imposición”, y no tiene vigencia, por tanto, la de “pueden someterse a imposición” requerida para la puesta en funcionamiento de los métodos de exención (art.23 A (1)) e imputación (arts.23 A (2) y B (1)) del MC OCDE.

Esta postura se alinea perfectamente con la lógica interna de los CDI que siguen los MCs OCDE, ONU y EE.UU. en tanto en estos Convenios-tipo se emplean varios mecanismos para resolver la problemática de la doble imposición internacional. De un lado, este fenómeno se excluye y no procede la aplicación de más “métodos” (arts.23 A y B) cuando se realiza una asignación exclusiva del poder de imposición sobre unas determinadas rentas en favor de uno de los dos Estados contratantes. De otro, cuando el CDI realiza una asignación no exclusiva del poder de imposición sobre un hecho imponible se produce doble imposición internacional cuyos efectos son eliminados a través de los métodos de los artículos 23 A y B que operan complementariamente sobre las normas de distribución del poder tributario cuando éstas permiten el surgimiento de este fenómeno en el seno del Convenio. Esta postura no constituye un posicionamiento estrictamente personal sino que resulta básicamente coincidente con la doctrina vertida por el Comité de Asuntos Fiscales OCDE en los comentarios a los artículos 23 A y B⁸⁶⁸.

Asimismo, entendemos que cuando el Convenio realiza una asignación de imposición exclusiva en favor del Estado de la fuente y el Estado de residencia grava este

⁸⁶⁸ Particularmente, resultan especialmente ilustrativos los números 6, 7, 8, 55, 59 y 79 de los comentarios a los artículos 23 A y B MC OCDE (1992/95).

hecho imponible aplicando el método de imputación del propio convenio está infringiendo el tratado y el contribuyente puede acudir al expediente de infracción del CDI, sin perjuicio de la responsabilidad del Estado por vulneración del Derecho Internacional. Cuestión distinta es que en estas hipótesis el Estado de residencia pueda tomar en consideración las rentas “exentas” para cifrar la progresividad sobre el resto de renta no exenta que obtiene el contribuyente residente de su Estado, cuando el Convenio recoge esta autorización, lo cual acontecerá en todos los CDI que sigan fielmente los artículos 23 A y B MC OCDE (1977, 1992 y 1995)⁸⁶⁹.

De todas formas, algunos CDI presentan determinadas singularidades en relación con lo expuesto. Así, el artículo XXIV.2 del CDI España-Suecia, de 16 de junio de 1976 se aparta del MC OCDE estableciendo que “cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas que, de acuerdo con el artículo 19, sólo serán sometidas a imposición en el otro Estado contratante, el primer Estado permitirá, como deducción de impuesto sobre la renta, aquella parte del impuesto que corresponde a la renta obtenida por el otro Estado contratante”. Como se deduce de la lectura de este precepto aquí no concurre estrictamente una antinomia entre las normas de distribución del poder tributario y los métodos del Convenio, toda vez que los Estados han acordado expresamente que la exención que le corresponde efectuar al Estado de residencia se lleve a cabo de un modo diferente al habitual. Es decir este CDI constituye un supuesto ajeno a la regla general vigente en los convenios que siguen el MC OCDE al establecer una puntual excepción al modo ordinario de ejecutar el principio de que la imposición exclusiva en la fuente únicamente permite al Estado de residencia poner en funcionamiento la cláusula de progresividad⁸⁷⁰. No obstante,

⁸⁶⁹ Vid.: los números 55 y 59 de los comentarios a los artículos 23 A y B MC OCDE (1992/95).

⁸⁷⁰ Esta desusada fórmula, anterior a la cláusula del artículo 23 A (3) MC OCDE 1977, obedecía esencialmente a la finalidad de preservar los efectos de la progresividad en la residencia sobre las rentas que sólo

de alguna forma este caso viene a fortalecer la postura que venimos manteniendo, en la medida en que los Estados contratantes han tenido que apartarse de la fórmula del MC OCDE y estipular expresa y puntualmente este régimen para poder aplicarlo en un CDI que, por lo demás, se ajusta al citado convenio-tipo.

A tenor de todas estas consideraciones, puede apreciarse también aquí cómo las vulneraciones del convenio por parte del Estado de residencia en aplicación de los métodos pueden ser tantas como reglas autónomas de tributación, de ámbito objetivo, subjetivo, territorial, temporal, de definición y calificación, de determinación del origen económico (*source rules*), que recoja el propio CDI⁸⁷¹.

No obstante, cabe destacar que, en ocasiones, la aplicación de las limitaciones del Derecho interno a la hora de poner en funcionamiento el método del convenio son perfectamente admisibles. Ello es predicable en relación con todos aquellos aspectos del mecanismo establecido que no vengán regulados en el CDI, en tanto se entiende que para los mismos media una remisión implícita a la legislación fiscal interna⁸⁷². También operan las limitaciones establecidas en la legislación interna cuando el convenio expresamente habilita dicha aplicación en relación con determinados aspectos de estas técnicas. Esta circunstancia ha sido especialmente prevista en el artículo 23 del *US Treasury Model*, el cual modula la obligación del Estado de residencia de eliminar la doble imposición

podían someterse a imposición en la fuente. En la actualidad, este mecanismo goza de una aplicación excepcional, sobre todo en relación con rentas que sólo pueden someterse a imposición en la fuente, al entenderse que el objetivo que persigue se obtiene de forma más adecuada a través de las disposiciones previstas al efecto en los MCs OCDE 1977, 1992 y 1995 (artículos 23 A (3) y B (2)).

⁸⁷¹ P.GANN, "The concept of independent foreign tax credit", op. cit. pp.20-41.

⁸⁷² Véanse los comentarios del Comité de Asuntos Fiscales OCDE a los artículos 23 A y B (nº32), al artículo 23 B (nº38) y al artículo 23 B (nº60). Asimismo, este Comité destaca que cuando el Derecho interno del país de residencia emplee unilateralmente un método diferente al previsto en el convenio dicho Estado debe desarrollar el contenido del método convencional y, si es necesario, consultar con la autoridad competente del otro Estado contratante antes de hacerlo.

internacional enmarcándola dentro de los límites establecidos por su legislación interna⁸⁷³. Sin embargo, no debe pensarse que dicha cláusula distorsiona todo el sistema de los CDI ya que su extensión por fuerza queda reducida a aspectos puntuales no suficientemente regulados en el CDI o compatibles con éste, de manera que el resto de las reglas autónomas sustantivas del convenio permanecen inalteradas, salvo cláusula en contrario prevista en el mismo⁸⁷⁴.

Finalmente, merece ponerse de relieve que los problemas que surjan en aplicación de los métodos de eliminación de la doble imposición internacional recogidos en los CDI presentan un cauce subsidiario de resolución cual es la vía prevista en el procedimiento amistoso del artículo 25 MCs OCDE, ONU y EE.UU⁸⁷⁵. Este mecanismo, pese a su lentitud e imperfecciones procesales, constituye una expresión más de la voluntad de los Estados contratantes a la hora de abordar este fenómeno de una forma coordinada y, por tanto, su puesta en funcionamiento puede resolver en determinadas ocasiones la doble imposición internacional residual en beneficio del contribuyente.

⁸⁷³ El artículo 23 MC EE.UU. recoge esta cláusula en su apartado 1º de la siguiente forma: "In accordance with the provisions and subject to the limitations of the law of the United States (as it may amended from time to time without changing the general principle hereof), the US shall allow to a resident or citizen of the US as a credit against the US tax on income". Varios CDI firmados por España recogen una cláusula similar a la establecida en el MC EE.UU. Por ejemplo, vid.: el CDI con Canadá, de 23 de noviembre de 1976 (art.23.1.a); el Convenio con Austria, de 20 de diciembre de 1966 (art.24.2, en la redacción dada por el Protocolo de 24 de febrero de 1995); el Convenio con Australia, de 24 de marzo de 1992 (art.23.1); el Convenio con EE.UU, de 22 de febrero de 1990 (art.24.2); el Convenio con Filipinas, de 7 de septiembre de 1994 (art.23.1 y 2); el Convenio con Corea del Sur, de 17 de enero de 1994 (art.23.1 y 2); el Convenio con Irlanda, de 10 de febrero de 1994 (art.23.1); el Convenio con la India, de 8 de febrero de 1993 (art.25.3); el Convenio con México, de 24 de junio de 1992 (art.23.1 y 2); el Convenio con Argentina, de 21 de julio de 1992 (art.23.1) y el nuevo CDI con Portugal, de 26 de octubre de 1993 (art.23.1 y 2). Sobre este tema vid. *infra* el epígrafe 1.2.2) del Capítulo III.

⁸⁷⁴ Vid.: P.GANN, "The concept of the independent foreign tax credit", *op. cit.* pp.23 y ss.; VOGEL, SHANNON, DOERNBERG, VAN RAAD, *US Income Tax Treaties*, vol.2, *op. cit.* pp.74-101.

⁸⁷⁵ Vid.: los comentarios (nº32-37) del Comité de Asuntos Fiscales OCDE al artículo 25.3 MC OCDE.

1.4.2.2) Los métodos de eliminación de la doble imposición internacional de los Modelos de Convenio OCDE, ONU y EE.UU. como mecanismos de coordinación técnica entre los Estados contratantes.

Otro de los aspectos que dotan de sustantividad propia los métodos recogidos en los Modelos de Convenio y que hacen de los CDI el mecanismo más eficiente y adecuado para eliminar la doble imposición internacional estriba en la coordinación técnica que se materializa a través de estos instrumentos.

En efecto, los Convenios-tipo establecen un elenco de normas comunes a ambos Estados dirigidas a evitar que la heterogeneidad de principios jurídicos y la descoordinación conduzcan a la no eliminación del citado fenómeno, superando así algunos de los problemas que con frecuencia se presentan en aplicación de medidas unilaterales. Así, buena parte de las cuestiones técnicas que generan problemas a la hora de aplicar los métodos las resuelve el propio convenio estableciendo normas comunes específicamente destinadas a unificar criterios en esta materia.

Entre las cuestiones técnicas que suscitan mayores problemas en la articulación de los métodos destacan el tema de la deducibilidad de impuestos extranjeros, la delimitación de los beneficiarios de los mismos y las reglas de determinación del origen económico de las rentas (*source rules*) sobre las que pivotan éstos. Como quiera que este último aspecto ya ha sido analizado anteriormente, procede examinar el resto de las cuestiones técnicas propias de los métodos de eliminación de la doble imposición internacional previstos en los CDI.

1.4.2.2.1) La deducibilidad de impuestos extranjeros en el método de imputación de los Modelos de Convenio OCDE, ONU y EE.UU.

El artículo 2 de los Modelos de Convenio opera con una doble funcionalidad, a saber: de un lado, sirve para delimitar el ámbito objetivo del Convenio (los impuestos a los que se aplica) y, de otro, resulta determinante para aplicar el método de imputación (arts.23 A(2) y 23 B(1)), al establecer los impuestos de cada Estado contratante que son deducibles (*creditable taxes*) en el otro al margen de las disposiciones del Derecho interno de ambos países sobre esta materia⁸⁷⁶.

Este precepto resuelve prácticamente todos los problemas que en el ámbito de las medidas unilaterales se planteaban, sobre la base de las siguientes reglas:

1ª) La determinación de lo que constituyen los impuestos sobre la renta o patrimonio de los Estados contratantes a los que se aplica el convenio se lleva a cabo a través de una técnica mixta, que combina el clásico sistema de definición general con el de lista de impuestos⁸⁷⁷.

Conforme al primero de ellos, se consideran impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio todos aquellos impuestos que recaen sobre la totalidad o sobre elementos de renta o patrimonio. Quedan excluidos de esta definición las contribuciones a la Seguridad

⁸⁷⁶ VOGEL, SHANNON, DOERNBERG, VAN RAAD, *US Income Tax Treaties*, vol.2, op. cit. pp.71-72, inciden en la prioridad de las reglas de deducibilidad de impuestos extranjeros establecidas por los CDI sobre las del Derecho interno, salvo cuando opera el principio de no agravación.

⁸⁷⁷ Artículo 2 (2) (3) (4) MCs OCDE, ONU. El MC EE.UU. (art.2) ha optado por aplicar únicamente el sistema de lista de impuestos con cláusula de actualización.

Social, mas no los recargos, intereses de demora y sanciones que se exaccionen con aplicación de estos impuestos atendiendo a la discutible regla de que lo accesorio sigue a lo principal⁸⁷⁸. No obstante, algunos de los CDI firmados por nuestro país, son excepción a esta regla. Por ejemplo, el Protocolo n°1 del CDI España-India, de 8 febrero de 1993, establece que la palabra impuesto no incluye los importes exigibles a causa de fraude u omisión en los impuestos a los que se aplica el presente convenio o que constituyan una sanción en relación con los mismos. Y, en la misma línea, el artículo 3.2 del convenio con Australia, de 24 de marzo de 1992 excluye del concepto de impuesto las sanciones e intereses exigibles de conformidad con la legislación de los Estados contratantes.

A través del segundo sistema, los Estados contratantes incluirán en el artículo 2° del convenio una lista declarativa de los impuestos vigentes en el momento de la firma del convenio a los que éste se aplica⁸⁷⁹. A fin de evitar la petrificación e inoperancia de este método una vez que los Estados modifiquen con el paso del tiempo sus sistemas tributarios, se ha establecido que el Convenio será aplicable a todos los impuestos idénticos o sustancialmente similares que después de la firma del mismo sean aplicables en lugar de los impuestos hasta entonces existentes o sumados a ellos⁸⁸⁰. En este orden de cosas, Dalimier ha precisado algunas reglas sobre el modo de proceder en estos casos, considerando que “si una ley interna suprime un impuesto incluido en un CDI y lo sustituye por un impuesto nuevo que tenga otra denominación y que sea de la misma naturaleza que el antiguo, el

⁸⁷⁸ En este sentido vid.: los n°3, 4 y 5 de los comentarios del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE al artículo 2 MC OCDE. Asimismo, vid.: PH.BAKER, *Double Taxation Conventions and International Tax Law*, op. cit. pp. 114-115; K.VOGEL, *Double Taxation Conventions*, op. cit. pág.89.

⁸⁷⁹ Véanse los comentarios n°6, 7 y 8 del Comité Fiscal OCDE al apartado 3 y 4 del artículo 2 MC OCDE.

⁸⁸⁰ La Dirección General de Tributos española en resolución de 25 de febrero de 1992 (VGP, pág. 973) ha aplicado recientemente esta cláusula convencional entendiendo que el IAE ha venido a sustituir a la Licencia Fiscal y, por ello, le resulta aplicable el CDI. El Tribunal Supremo español en la sentencia de 27 de septiembre de 1991 (Ar.7778) también ha hecho uso de la disposición de actualización de impuestos en relación con el Impuesto de Sociedades.

convenio debe aplicarse al mismo; si se crea un impuesto nuevo o un impuesto que se añade a los ya existentes, mas formando una prolongación de aquéllos (recargo adicional), el nuevo impuesto sigue el destino del impuesto al que está anejo; si la ley crea un nuevo impuesto no relacionado con ningún otro, conviene analizar los caracteres propios de los mismos para ver si es o no un impuesto idéntico o análogo”⁸⁸¹.

Asimismo, cuestiones sobre esta materia pueden resolverse complementariamente a través de consultas informales entre las autoridades competentes de ambos Estados contratantes, o bien en el seno del procedimiento amistoso (art.25 MCs OCDE, ONU, EE.UU). En relación con España cabe señalar que la contestación a consultas a la Administración tributaria sobre interpretación y aplicación de CDI tienen carácter vinculante y, por tanto, el contribuyente puede también acudir a esta vía para clarificar los problemas que se planteen en este ámbito⁸⁸².

2ª) El convenio se aplica a todos los impuestos sobre la renta o el patrimonio de los Estados contratantes con independencia de la autoridad o subdivisión política que lo exaccione y del método a través del cual se instrumente la imposición y recaudación⁸⁸³.

Así las cosas, el sistema previsto en los Modelos de Convenio introduce un elevado grado de certeza y uniformidad en esta materia, de suerte que buena parte de los problemas de deducibilidad de impuestos extranjeros que se plantean a nivel unilateral en el método de

⁸⁸¹ DALIMIER, *Conventions Internationales en Matière Fiscale*, Jurisclasseur de Droit International, 1955, nº353, pp.11 y ss. Complementariamente, vid.: M.PIRES, *Da Dupla Tributação*, op. cit. pág. 448; J.C.MARTINEZ, *Les Conventions de Double Imposition*, op. cit. pág.46.

⁸⁸² Art.107.4.d) LGT.

⁸⁸³ Nº2 de los comentarios del Comité de Asuntos Fiscales OCDE al artículo 2.1 MC OCDE.

imputación se resuelven adecuadamente. Asimismo, entendemos que podría ser positivo publicar anualmente una lista actualizada de impuestos de los Estados contratantes cubiertos y excluidos por el convenio, por cuanto que, a nuestro juicio, contribuiría a dotar de mayor seguridad jurídica a la posición del contribuyente.

Por lo que se refiere a los CDI firmados por nuestro país, cabe poner de relieve que la mayoría se ajusta a lo expuesto al seguir con fidelidad el MC OCDE. Únicamente resulta reseñable la singularidad prevista en el CDI con Filipinas, de 14 de marzo de 1989. El artículo 23 (1) y (2) de este tratado supedita la imputación del gravamen del otro Estado a que el país de residencia del contribuyente exija un impuesto similar. Esta fórmula es, a nuestro juicio, criticable en el entendimiento de que se abandona un aspecto del método de imputación que requiere un cierto grado de coordinación técnica entre los Estados. Como consecuencia de esta carencia puede acontecer que cualquier Estado contratante deniegue el carácter de "impuesto similar" del gravamen foráneo y concurra doble imposición internacional malográndose así el objetivo del CDI.

1.4.2.2.2) La cuestión del beneficiario de los métodos de eliminación de la doble imposición internacional establecidos en los Modelos de Convenio OCDE, ONU y EE.UU.

El beneficiario de los métodos del convenio es aquella persona que está incluida dentro del ámbito de aplicación personal del mismo como residente de uno de los dos Estados contratantes y que está sujeta a yuxtaposición de soberanías fiscales por éstos de conformidad con las reglas de distribución de poder tributario establecidas por el tratado.

La primera condición se reúne, en virtud de los artículos 1, 3 y 4 MCs OCDE, ONU y EE.UU., cuando la ley fiscal de uno o ambos Estados contratantes someta globalmente a imposición al contribuyente por la totalidad de sus rentas o patrimonio (*full liability to tax*), sin perjuicio de las disposiciones especiales de limitación de beneficios del CDI⁸⁸⁴. Los supuestos de doble residencia, como ya hemos avanzado anteriormente, se resuelven en aplicación de los nº2 y 3 del artículo 4 de los Convenios-tipo⁸⁸⁵.

Concurre la segunda premisa cuando la persona residente de un Estado contratante es objeto de doble imposición internacional en aplicación de las normas de tributación del convenio. Es decir, el CDI posibilita la yuxtaposición de soberanías fiscales sobre la persona amparada por el mismo, de manera que es necesario que el Estado de residencia elimine los efectos de esta doble imposición internacional aplicando los métodos previstos para ello⁸⁸⁶. Donde el tratado excluya la existencia de solapamiento de poderes tributarios sobre el

⁸⁸⁴ Véanse los (nº1-8) de los comentarios del Comité de Asuntos Fiscales al artículo 4 MC OCDE. Asimismo, la ALI, *International Aspects of US Income Taxation II*, op. cit. pp.128 y ss., comentando la sujeción fiscal ilimitada que requieren los convenios para cumplir con el concepto de residencia, mantiene que ello debe incluir a entes que por razones económicas y sociales están exentos en la residencia pero sujetos plenamente a su jurisdicción fiscal y gravamen en relación con las rentas ajenas a su giro ordinario. Coincidimos con la ALI en este punto considerando razonable que las entidades (parcialmente) exentas residentes de un país se beneficien de sus CDI aplicándosele éstos de la misma forma que al resto de los sujetos, cuando menos, en relación con las rentas no exentas que obtengan, salvo disposición expresa del convenio que disponga otra cosa (véanse los arts.133-135 LIS). Por otro lado, autores, como A.RÄDLER, "Tax Treaties and the internal market", *Report Ridding (Anex 6)*, op. cit. pág.373 y F.A.GARCÍA PRATS, "Triangular cases and residence as a basis for alleviating international double taxation", op. cit. pp.479-491, postulan la ampliación del ámbito subjetivo del artículo 4º de los CDI extendiéndolo a los establecimientos permanentes en cumplimiento del principio de no discriminación sancionados por éstos y, especialmente, por el ordenamiento comunitario. Sin embargo, en la hora actual, esta tesis dista mucho de ser pacífica y de gozar del consenso necesario para alterar de forma relevante los Modelos de Convenio. Asimismo, en los últimos tiempos los Modelos de Convenio vienen introduciendo una serie de limitaciones como la cláusula del beneficiario efectivo o reglas de exclusión de *conduit companies* en orden a evitar el uso indebido del CDI o el abuso del mismo (*treaty shopping*). Véanse los comentarios (nº7 y ss) del Comité Fiscal OCDE al artículo 1 MC OCDE, así como los artículos 1 y 16 MC EE.UU. Vid.: ALI, *International Aspects of US Income Taxation II*, op. cit. pp.150-179. Buen ejemplo de esta exclusión viene dado por el CDI España-Luxemburgo, de 3 de junio de 1986 (punto 1 del Protocolo) donde se especifica expresamente la no aplicación del mismo a las sociedades *holding* luxemburguesas.

⁸⁸⁵ El artículo 4 MC OCDE ha sido objeto de reforma el 21 de septiembre de 1995 con el fin de clarificar las reglas sobre doble residencia. Vid.: los comentarios a los apartados 2 y 3 del art.4 MC OCDE 1995.

⁸⁸⁶ Comentarios del Comité de Asuntos Fiscales OCDE a los artículos 23 A y B (nº5-11), al artículo 23 A (nº33 y ss.) y al artículo 23 B (nº57 y ss.).

mismo hecho imponible no se produce este fenómeno, ni, por tanto, tiene sentido el invocar por persona alguna la aplicación de los métodos del convenio. No obstante, aún en estas circunstancias cabe poner en funcionamiento las cláusulas recogidas en los artículos 23 A (3) y B (2) MCs OCDE, ONU a fin de cumplir con otros objetivos distintos (cláusula de progresividad).

Los Modelos de Convenio precisan poco las circunstancias en que debe producirse la doble imposición internacional para que el contribuyente pueda beneficiarse de los métodos. En el método de exención los comentarios del Comité de Asuntos Fiscales OCDE apuntan a la posibilidad de que el Estado de la residencia del contribuyente supedite la aplicación del método al efectivo ejercicio del poder de imposición por parte del Estado de la fuente⁸⁸⁷. De esta forma, a menos que esta circunstancia se pacte expresamente en el convenio, el beneficiario del mismo puede invocar la exención incondicional. En relación con la técnica de la imputación, los Modelos de Convenio conceden su aplicación si concurre doble imposición internacional efectiva, de suerte que el contribuyente únicamente puede invocarla cuando y en la medida en que resulte gravado por dichas rentas o patrimonio en ambos Estados contratantes⁸⁸⁸.

Asimismo, el *Treasury Model*, aparte de extender el beneficio de los CDI y los métodos a los nacionales EE.UU., ha introducido en el artículo 23 una cláusula de cierto interés en tanto clarifica expresamente que el impuesto exaccionado por el Estado de la fuente puede haber sido pagado por una persona que actúe en nombre y por cuenta del contribuyente, sin que ello afecte negativamente a la obligación del Estado de residencia de

⁸⁸⁷ N°34-35 de los comentarios del Comité de Asuntos Fiscales OCDE al artículo 23 A MC OCDE.

⁸⁸⁸ Vid.: los n°57-61 de los comentarios del Comité Fiscal OCDE al artículo 23 B MC OCDE.

aplicar el método a esta persona, resolviendo así algunas dudas que podrían plantearse a la hora de efectuar la imputación⁸⁸⁹.

Finalmente, cabe poner de relieve algunos problemas técnicos que se presentan con el beneficiario de los métodos de los convenios en relación con algunos entes singulares tales como sociedades de personas (*partnerships*), *trusts* o fiducias. Estos entes reciben un tratamiento heterogéneo en el panorama internacional, toda vez que algunos países los dotan de personalidad jurídica y subjetividad fiscal, mientras que otros se las deniegan y someten a imposición a sus partícipes por las rentas obtenidas a través de los mismos. No obstante, también acontece que países que consideran a estos entes como personas jurídicas independientes de sus socios o partícipes someten a éstos a gravamen por imputación de las rentas obtenidas a través de ellas merced a la aplicación de la transparencia fiscal.

En ambos casos se presentan problemas de aplicación del convenio y de los métodos del mismo, de suerte que dicha heterogeneidad en la apreciación y gravamen de estos entes puede ocasionar disfunciones susceptibles de originar tanto doble imposición internacional residual como no-imposición⁸⁹⁰.

En este orden de cosas, el *US Treasury Model* también es el Convenio-tipo que mejor resuelve esta cuestión. De conformidad con sus artículos 1, 3.1 (a) y 4.1 (d), se considera que las *partnerships*, *estates* y *trusts* son personas residentes de un Estado

⁸⁸⁹ Vid.: K.VOGEL, *Double Taxation Conventions*, op. cit. pp. 1052-1054.

⁸⁹⁰ Vid.: los comentarios (nº2-6) del Comité Fiscal al artículo 1 MC OCDE. Vid.: K.VOGEL, *Double Taxation Conventions*, op. cit. pp.64-71.

contratante y, con ello, gozan de la aplicación del convenio en la medida en que la renta obtenida por estos entes esté sujeta a imposición en dicho país como la renta de un residente del mismo, ya gravándola en manos de ésta, ya en manos de sus beneficiarios o partícipes⁸⁹¹. Es decir, donde concurren estas circunstancias las *partnerships*, *estates* y *trusts* residentes de un Estado contratante gozan de la cobertura de todo el articulado de los CDI y, por ello, el Estado de la fuente puede someterlo a gravamen de conformidad con el convenio, salvo que se estipule otra cosa⁸⁹².

En los casos en que estos entes sean gravados en la residencia en régimen de transparencia fiscal, cabe la posibilidad de que haya partícipes residentes de un tercer Estado. En estas hipótesis, de acuerdo con lo afirmado anteriormente, en principio el convenio no es aplicable a las bases imponibles imputables a dichos no residentes, de modo que éstos quedarán sujetos a la legislación fiscal interna de los Estados implicados⁸⁹³.

⁸⁹¹ La ALI, *International Aspects of US Income Taxation II*, op. cit. pp. 142-150, comenta estos artículos del MC EE.UU. destacando que debe ser la ley fiscal del Estado de residencia de estos entes la que sirva para determinar las condiciones de aplicabilidad de estos preceptos. Complementariamente, vid.: J.AVERY JONES, "The treatment of trust under the OECD Model Convention", *British Tax Review*, n°41, 1989, pp.50 y ss.; J.ISENBERGH, *International Taxation*, vol.2, op. cit. pp.325 y ss.; R.O.LORENGARD, "Tax treaties, partnerships and partners: exploration of a relationship", *The Tax Lawyer*, vol. 29, n°1, 1975, pp.31-54; VV.AA., "Report on foreign entity characterization for federal income tax purposes", New York Bar Association (Committee of Foreign Activities of US Taxpayers), *The Tax Law Review*, vol. 35, 1980, pp.169-215.; DANIELS, "International partnerships: comparative law remarks on the taxation of income of foreign entities", *Intertax*, 1991, pp.354 y ss.; J.MALHERBE, *Droit Fiscal International*, Larcier, Bruxelles, 1994, pp.58-59; B.GOUTHIERE, *Les Impôts dans les Affaires Internationales*, op. cit. pp.344 y ss.; F.A.GARCÍA PRATS, "Problemas internacionales de la tributación de los partnerships. Reunión de la IFA de 1995", *RDFHP*, n°238/95, pp.1003 y ss.

⁸⁹² En el mismo sentido se ha pronunciado el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE en los comentarios (n°3) al artículo 1° MC OCDE. Asimismo, entendemos que el Estado de la fuente debe remitirse al ordenamiento del Estado de la residencia para determinar su subjetividad fiscal y, en aplicación de ésta, exaccionar su gravamen sobre el mismo o sus partícipes (vid.: los comentarios n°2 y 3 al artículo 3.1 y 4 MC OCDE). De la misma opinión participa A.XABIER, "El problema de las calificaciones en el Derecho Tributario Internacional", op. cit. pp.680-683. No obstante, la cuestión no es pacífica (vid.: K.VOGEL, *Double Taxation Conventions*, op. cit. pp.65 y ss.). En este orden de cosas, la ratificación de Convenios multilaterales sobre reconocimiento de personas jurídicas, como el de Bruselas de 19 de febrero de 1968 y el de la Haya de 1951, podría ayudar a remediar algunos aspectos de esta problemática. A su vez, cuando concurren situaciones de doble residencia la resolución de esta cuestión, de conformidad con el artículo MC OCDE, ONU y EE.UU., debe abordarse con carácter previo.

⁸⁹³ Así lo ha entendido también la Dirección General de Tributos española interpretando el punto 5° del Protocolo al CDI España-EE.UU., en las resoluciones de 17 de julio de 1992 (Circular MEH, 2° Semestre 1992, pág.138), de 30 de julio de 1993 (Circular MEH, n°65, 2° Semestre de 1993, pp.181-182) y de 14 de marzo de 1994 (Circular MEH, n°67, 1° Semestre 1994, pp.169-170). No obstante, entendemos que cuando el ente es sometido a imposición en el Estado de residencia por la parte de renta imputable a los socios no residentes, como acontece en España en relación con el régimen de transparencia fiscal del arts.52.4 LIRPF y 75.5 LIS, concurren los

Asimismo, esta peculiar situación plantea el interrogante de si en estos supuestos las *partnerships, estates y trusts* residentes de un Estado contratante deben ser gravados en la fuente globalmente, como *taxable entities*, por la parte de renta atribuible a los partícipes residentes del otro Estado o, por el contrario, estos últimos deben ser sometidos a imposición individualmente. A nuestro entender, lo más conveniente puede ser operar con la primera de estas fórmulas porque es más sencilla de aplicar debido a que no requiere analizar la estructura accionarial interna del ente⁸⁹⁴. Asimismo, la aplicación en estos casos de los métodos de eliminación de la doble imposición internacional previstos por el CDI deberá efectuarse por el ente o sus miembros dependiendo de si el Estado contratante de residencia somete a imposición al ente como tal o, por el contrario, grava individualmente a sus partícipes por las rentas obtenidas a través del mismo. En la primera hipótesis, el beneficiario de los métodos es el propio ente, mientras que en la segunda serán cada uno de los partícipes por la parte proporcional de rentas extranjeras que se les impute. En un sistema mixto donde los socios residentes tributan en régimen de transparencia fiscal al tiempo que la sociedad o ente tributa por la parte atribuible a los no residentes debe

condicionantes de MC EE.UU. (arts. 1, 3.1.a, 4.1.b) de manera que cabría invocar la aplicación del convenio para todos los miembros del mismo. Esta idea resulta, asimismo, válida para los supuestos donde el socio no residente del país donde reside el ente goza del estatus de residente del otro Estado contratante, claro está, para las rentas obtenidas a través de estos entes que sean gravadas de la forma expuesta anteriormente. (En un sentido similar vid.: K. VOGEL, *Double Taxation Conventions*, op. cit. pág.69; F.A.GARCÍA PRATS, "Problemas internacionales de la tributación de los *partnerships*. Reunión de IFA de 1995", op. cit. pág.1013 y ss.). Sin embargo, cuando el Estado de residencia del ente aplicara el régimen de transparencia fiscal indistintamente sobre socios residentes y no residentes, pensamos que lo más adecuado es que dichas rentas sean sujetas a imposición en el país de residencia del socio al coincidir en este caso con el país fuente de las mismas. Finalmente, cuando el Estado de residencia del ente aplicase la transparencia fiscal indistintamente a los partícipes residentes y a los no-residentes y estos últimos tuvieran su residencia fiscal en un tercer Estado entendemos que no pueden beneficiarse del CDI entre el Estado de la fuente y el Estado de residencia del ente en el que participa al no concurrir los requisitos expuestos (vid.: el art.10 LIRPF). En estas hipótesis el único Convenio aplicable es el que eventualmente exista entre el país de la fuente y el de residencia de estos partícipes. No obstante, cuando se entendiera que la actividad efectuada por estos no residentes a través del ente constituye un establecimiento permanente pueden ponerse en practica soluciones específicas para estos supuestos triangulares al amparo del principio de no discriminación (art.24.3 MC OCDE) que recoja el CDI entre el Estado de residencia del ente y el Estado de residencia de los partícipes.

⁸⁹⁴ El punto 1º del Protocolo al CDI España-Holanda, de 16 de junio de 1971, ha previsto expresamente esta problemática estableciendo que "cuando en uno de los Estados contratantes la renta de un grupo de personas, tales como una sociedad de personas o una herencia indivisa, se considera como renta de una entidad, mientras que en el otro Estado tal renta se considera como renta de la personas que participan en el grupo, las autoridades competentes de los Estados resolverán las dificultades de común acuerdo".

aplicarse el esquema expuesto con una única variante. En efecto, la sociedad será la beneficiaria de los métodos de eliminación de la doble imposición internacional en relación con la parte proporcional de renta imputada a los socios no-residentes.

A su vez, entendemos que la solución prevista expresamente en el *US Treasury Model* es también aplicable en el marco de los CDI negociados siguiendo el MC OCDE. En efecto, a nuestro juicio, esta conclusión se extrae de una lectura sistemática de los artículos 1, 3.1 y 4.1 MC OCDE. Las condiciones esenciales para que las *partnerships*, *estates* y *trusts* estén amparadas por el régimen de los CDI pueden sintetizarse en dos. De un lado, el convenio debe incluir dentro de la definición de persona (art.3.1.a)), no sólo las personas físicas y las sociedades sino también “cualquier otra agrupación de personas”. De otro, es necesario que la *partnership*, *estate* y *trust* se consideren residentes de un Estado contratante. Ello tiene lugar cuando las rentas imputadas al ente o a sus partícipes o beneficiarios son sometidas a imposición por un Estado contratante en aplicación del régimen que sujeta a los contribuyentes por vínculo personal por la renta globalmente imputable a los mismos (y no únicamente por la que tenga fuente en su territorio) (art.4.1 MC OCDE). Otra vía para integrar alguno de estos entes en el ámbito subjetivo de los CDI puede fundamentarse en el concepto de sociedad que venga dado en el convenio, en la medida en que éste comprenda “cualquier entidad que se considere persona jurídica a efectos impositivos” (art.3.1.b) MC OCDE) y, siempre y cuando se cumpla con el requisito de la residencia en un Estado contratante⁸⁹⁵.

⁸⁹⁵ Del mismo parecer participan: K.VOGEL, *Double Taxation Conventions*, op. cit. pp.47, 65-69; F.A.GARCÍA PRATS, “Problemas internacionales de la tributación de las *partnerships*. reunión de la IFA de 1995”, op. cit. pp.1011-1017.

En relación con la práctica convencional española, el examen de los CDI desvela cómo la mayoría han reproducido los artículos 1, 3.1 y 4 de MC OCDE. No obstante, existe una minoría de tratados que recogen algunas singularidades dignas de mención. El CDI con Portugal, de 29 de mayo de 1968, excluye a las agrupaciones de personas del concepto de “persona”, con lo cual parece que estos entes no podían beneficiarse del tratado, salvo que se les considerase persona jurídica a efectos impositivos. Por contra el artículo 3.1.e) del nuevo convenio con Portugal, de 26 de octubre de 1993, ha superado este obstáculo al haber incluido a las agrupaciones de personas en la definición de “persona”. El resto de los CDI que presentan alguna particularidad lo hacen, acercándose al MC EE.UU., a fin de aclarar las condiciones de aplicación del convenio a estos entes. Así, el nº3 del Protocolo al CDI con Bélgica, de 24 de septiembre de 1970, establece que “la expresión residente de un Estado contratante significa también las sociedades -que no sean sociedades por acciones- que han optado por la sujeción de sus beneficios al impuesto de las personas físicas”. El artículo III.1.c) del convenio con Canadá, de 23 de septiembre de 1976, previene que “la expresión persona comprende las personas físicas, las herencias, las fiducias (trust), las sociedades y cualquier otra agrupación de personas”. El artículo 3.1.e) del tratado con Filipinas, de 14 de marzo de 1989, conviene que “el término persona designa las personas físicas, las sociedades de personas (partnerships), las sociedades, las herencias, las fiducias (trust) y cualquier otra agrupación de personas”. Y el CDI con EE.UU., de 22 de febrero de 1990, recoge los criterios del *Treasury Model* en los nº4 y 5 del Protocolo al mismo.

En relación con la aplicación de los métodos de eliminación de la doble imposición internacional establecidos por los CDI cabe señalar que éstos deben ponerse en funcionamiento atendiendo a sus condiciones generales, aunque con alguna singularidad. Así, cuando estos entes resulten cubiertos por el CDI como residentes de un Estado R y

hayan sido gravadas en la fuente como tales personas, el beneficiario del método de exención o imputación en R será, ya el propio ente cuando sea gravado por este país como sujeto del impuesto (*taxable entity*), ya los partícipes por la parte proporcional que les corresponda cuando se aplique la transparencia fiscal en dicho Estado⁸⁹⁶.

En aplicación de las reglas antes expuestas lo habitual será que se evite el surgimiento de doble imposición internacional residual o de no imposición, al tiempo que se salvaguardan los CDI de usos indebidos o fraudulentos que distorsionan todo su funcionamiento y el pacto alcanzado. Por todo ello estimamos conveniente que, cuando sea necesario, los Estados contratantes introduzcan cláusulas expresas relativas a esta cuestión en los CDI que negocien, o bien que las resuelvan en el sentido indicado a través de la mutua consulta o el procedimiento amistoso.

1.4.3) Aspectos singulares del método de exención con progresividad previsto en los Modelos de Convenio OCDE y ONU.

El Estado de residencia está obligado a poner en funcionamiento el método de exención consagrado en los Modelos de Convenio cuando la distribución de poder tributario establecida por éstos permita la yuxtaposición de gravámenes sobre el mismo hecho imponible y el citado país ha optado por esta técnica para suprimir los efectos de la doble imposición internacional. En estos supuestos el Estado que aplica el método debe

⁸⁹⁶ En un sentido similar, vid.: IFA, *Recognition of Foreign Entities as Taxable Entities*, Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. LXXIII a), Kluwer, Netherlands, 1988, (K. Van Raad, pp.19 y ss, 207) (M.Pires, pp.545-558) (Golberg & Marshall, pp.387-398); E.OWENS & J.FORRY, "Can the foreign tax credit be shifted by agreement?", op. cit. pp. 162-163; L.DEL ARCO RUETE, *Doble Imposición Internacional y Derecho Tributario Español*, op. cit. pp. 325 y ss.; PH. BAKER, *Double Taxation Conventions and International Tax Law*, op. cit. pp. 48-51.

excluir de la base imponible del contribuyente la renta que de no existir el convenio debería estar sujeta a gravamen por su impuesto.

Ahora bien, las disposiciones del convenio que regulan este mecanismo también pueden ser aplicables en los casos en que las normas del tributación del CDI establecen la exclusividad de gravamen de unas determinadas rentas en favor del Estado de la fuente y el país de residencia, de conformidad con el tratado, puede tenerlas en cuenta al objeto de cifrar el tipo de gravamen sobre el resto de beneficios no exentos que obtenga el contribuyente residente de su territorio. Como ya hemos adelantado, ello acontece únicamente cuando se haya estipulado expresamente que en presencia de normas de distribución del poder tributario exclusivas, el país de residencia puede aplicar la cláusula de progresividad.

Así las cosas, la cuestión que inmediatamente se plantea radica en las diferencias que median entre ambos supuestos de exención. Pues bien, a nuestro juicio, la distinción entre estas técnicas debe realizarse atendiendo, fundamentalmente, a dos factores:

1º) Cuando el Estado de la fuente goza de exclusividad de gravamen respecto de unas determinadas rentas, en virtud de las normas del convenio, la renuncia impositiva del Estado de residencia es absoluta; mientras que cuando el convenio habilita a la imposición acumulativa por parte de ambos Estados, el país de residencia, de un lado, puede condicionar la exención al efectivo ejercicio del poder tributario por parte del otro país (“cláusula de sujeción impositiva”) y, de otro, puede elegir otro mecanismo diferente del de exclusión de la base imponible para eliminar los efectos de la yuxtaposición de gravámenes, es decir, puede optar por el método de imputación.

2º) La toma en consideración de las rentas exclusivamente imponibles en la fuente por parte del Estado de residencia del contribuyente sólo puede tener lugar si el convenio le habilita expresamente para ello⁸⁹⁷. La cuestión dista mucho de ser baladí por cuanto que precisamente fue la que motivó la modificación del artículo 23 A MC OCDE 1963 por parte del Comité de Asuntos Fiscales OCDE a través del nuevo Modelo de Convenio de 1977. El cambio operado, básicamente, consistió en trasladar la cláusula de progresividad del apartado 1º al 3º del citado precepto con el fin de que el Estado de residencia del contribuyente pudiera aplicar dicha cláusula, no sólo en relación con las rentas que podían gravarse en ambos Estados contratantes, sino también aquellas que sólo pudieran someterse a imposición en uno de los países parte del convenio⁸⁹⁸.

A nuestro entender, en todos los CDI que hayan tomado literalmente el artículo 23 A del MC OCDE 1963 no es correcto aplicar la cláusula de progresividad a las rentas de gravamen exclusivo en la fuente, toda vez que el convenio no permite dicha posibilidad, aunque la legislación fiscal interna establezca lo contrario⁸⁹⁹. Asimismo, entendemos que la interpretación de estos tratados a la luz de los nuevos MC OCDE y comentarios tampoco

⁸⁹⁷ Asimismo, cuando la norma de distribución del CDI atribuye poder exclusivo de gravamen al otro Estado contratante, las remuneraciones pagadas por un residente del otro Estado contratante al contribuyente no pueden ser tampoco sujetas a retención a cuenta, aunque sí pueden tenerse en cuenta a los efectos del cálculo del tipo de gravamen cuando es operativa la cláusula de progresividad. Así lo han mantenido el *Bundesfinanzhof* en sentencia de 22 de octubre de 1982 (BStBl.II, 1987, pág. 171) (KER; pp.26.5022) y la Dirección General de Tributos española en resolución de 17 de julio de 1992 (Circular MEH, 2º Semestre de 1992, pág. 138).

⁸⁹⁸ Véanse los comentarios (nº55) del Comité de Asuntos Fiscales OCDE al párrafo 3º del artículo 23 A MC OCDE (1992). Vid.: J.M. DE LA VILLA GIL, *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Tomo XIV, op. cit. pág.382; S.MARZO CHURRUCA, "Diferencias existentes entre el Proyecto de Convenio de doble imposición internacional sobre la renta y el patrimonio OCDE 1963 y el MC OCDE 1977" en *Estudios de Doble Imposición Internacional*, op. cit. pp197-230.

⁸⁹⁹ Así lo ha entendido también K.VOGEL, *Double Taxation Conventions*, op. cit. pág.1008, el cual destaca que ésta es la interpretación prevalente, pese a que algunos países como Francia y Suiza disientan de la misma. En relación con el punto de vista francés véase el artículo 170.4 CGI, las decisiones del Consejo de Estado francés de 9 de enero de 1985 (DV.1985, nº17-18) y de 5 de abril de 1983 (nº29001, *RJF*, 6/83, nº639), así como la obra de LAFONTA, *Operations Internationales*, op. cit. pp195-201.

sirve para extender la cláusula de progresividad a estos casos. Ello responde a que ha tenido lugar una modificación sustancial del texto de los convenios-tipo y, por tanto, estos comentarios no pueden emplearse para interpretar CDI que han tomado como base un modelo distinto en este aspecto⁹⁰⁰. Así pues, por lo que afecta a España en los CDI con Alemania (art.21.2), Checoslovaquia (art.23.1 y 2), Dinamarca (art.24.2 y 3), Francia (art.25.1 y 2) y Japón (art.23.2 y 3), la cláusula de progresividad no podrá operar sobre las rentas que sólo puedan someterse a imposición por el Estado de la fuente.

Delimitada esta diferenciación cabe señalar, asimismo, que la cuantía a excluir de la base imponible del contribuyente es aquella que de no aplicarse el convenio estaría sujeta a gravamen en el Estado de residencia del contribuyente⁹⁰¹. Es decir, existe aquí una cláusula de reenvío al Derecho interno del país de residencia al objeto de determinar el beneficio exento en dicho país, aunque esta exención deberá ajustarse en todo caso a las puntuales normas del convenio que afecten a la composición de las bases imponibles en cada Estado, resultando, así, de aplicación el principio de plena concurrencia, las normas de distribución de ingresos y gastos entre la casa central y el establecimiento permanente, así como el principio de no discriminación en materia de deducciones⁹⁰². No obstante, en la mayoría de las ocasiones los problemas de aplicación del método que observábamos en aplicación de medidas unilaterales no se resuelven de manera autónoma por los CDI. Por el contrario, multitud de cuestiones, como la determinación de la renta extranjera exenta, el tema de las

⁹⁰⁰ En el mismo sentido, vid.: H.J.AULT, "The role of the OECD commentaries in the interpretation of tax treaties", op. cit. pp.144 y ss.

⁹⁰¹ Así lo ha establecido el *Bundesfinanzhof* en sentencias de 6 de octubre de 1982 (BStr.NR.121/79, 1983, pág.34) (*European Taxation*, 1983, pp.230 y ss.) y de 21 de mayo de 1986 (BStBl. 1986, pág.739) (KER, pág.26.5019). El Consejo de Estado francés se ha pronunciado en idéntico sentido en la decisión de 12 de noviembre de 1990 (KER, pág.23.5006).

⁹⁰² Vid: los artículos 7, 9, 24.3 y 4 MC OCDE, ONU, así como los comentarios correspondientes a los mismos. Complementariamente vid.: M.CARROLL, *US Tax Treaties with European Community Member Countries: corporate aspects*, op. cit. A-pp.22 y ss.; K.VOGEL, *Double Taxation Conventions*, op. cit. pp.1008, 1079-1080.

pérdidas foráneas, la existencia de umbrales de imposición, en principio, deben solucionarse en aplicación de la normativa interna que regule o desarrolle esta técnica, salvo que las partes pactaran expresamente otra cosa en el convenio⁹⁰³. Según el Comité de Asuntos Fiscales OCDE, la razón que aconseja esta “desregulación convencional” estriba en que es imposible llegar a una solución uniforme en relación con las mismas dada la heterogeneidad internacional en la materia, estimándose más conveniente dejar abiertas estas cuestiones al pacto bilateral⁹⁰⁴.

Buena muestra de esta tendencia a resolver determinadas cuestiones técnicas a través de estipulaciones singulares en cada convenio la aportan los CDI ratificados por España. En este sentido, uno de los aspectos más sobresalientes de método de exención establecido en nuestros CDI se refiere al tratamiento de las pérdidas sufridas por un establecimiento permanente ubicado en otro Estado contratante. Los convenios firmados con Bélgica y Países Bajos recogen sendas cláusulas en las que se establece que cuando las pérdidas sufridas por un establecimiento permanente de una empresa de un Estado contratante, situado en el otro Estado, hayan sido deducidas efectivamente de los beneficios de la empresa para su imposición en el primer Estado, la exención que establece el CDI no se aplica en este primer Estado, a los beneficios del mencionado establecimiento permanente correspondiente a los demás períodos impositivos, en la medida en que tales beneficios hayan sido eximidos también en el otro Estado (el de la ubicación) por compensación con las citadas pérdidas⁹⁰⁵. Es decir, los Estados contratantes han previsto la eventualidad de

⁹⁰³ Véanse los n°38 a 46 de los comentarios del Comité de Asuntos Fiscales OCDE al artículo 23 A (1) MC OCDE.

⁹⁰⁴ *Ibidem*.

⁹⁰⁵ Vid.: el artículo 23.2 de Convenio de 24 de septiembre de 1970, así como el artículo 25.5 del CDI, de 16 de junio de 1971.

que opere el mecanismo de compensación de pérdidas en el marco del método de exención tratando de evitar dobles deducciones, así como previniendo la recaptura de los beneficios minorados por la imputación previa de los resultados negativos foráneos, sin que en ningún caso pueda alegarse una infracción del tratado al establecerse expresamente en el mismo.

Otro detalle destacable resulta del análisis de la sugerencia aportada por el Comité de Asuntos Fiscales OCDE para evitar que el método de exención pueda introducir disfunciones⁹⁰⁶. En efecto, este Comité ha observado cómo cuando un Estado emplea la base imponible del impuesto sobre la renta del contribuyente como baremo o condición para la concesión de determinados beneficios sociales, la aplicación del método de exención en la forma propuesta en el MC OCDE puede producir el efecto de que tales prestaciones pueden ser otorgadas a personas que no tendrían que recibirlas. Para evitar estas consecuencias, el artículo 23 A (1) y (3) puede ser modificado de manera que la renta en cuestión esté incluida en la base imponible del Estado de residencia del contribuyente. Este país debe, en estos casos, deducir del total la parte del impuesto correspondiente a esas rentas. La fórmula para llevar a cabo este objetivo con los mismos efectos que el método de exención con progresividad pasa por sustituir el artículo 23 A (1) y (3) por el siguiente apartado:

“Donde un residente de un Estado contratante obtenga renta o posea patrimonio que, de acuerdo con las disposiciones del convenio, sólo pueda ser gravada o pueda ser gravada en el otro Estado, el Estado mencionado en primer lugar debe, de conformidad con las disposiciones del párrafo 2º, permitir una deducción del impuesto sobre la renta o

⁹⁰⁶ Vid.: el número 37 de los comentarios del Comité de Asuntos Fiscales OCDE a los artículos 23 A y B MC OCDE (1992/95).

patrimonio correspondiente a la parte del impuesto sobre la renta o patrimonio, que según el caso es aplicable a la renta obtenida o patrimonio poseído en el otro Estado”.

Esta técnica, denominada “exención modificada” (*modified exemption*), constituye, pues, una nueva versión del método de exención introducida en el MC OCDE con el objeto de evitar que el funcionamiento de este mecanismo pudiera ocasionar consecuencias poco recomendables en otros ámbitos. Pese a su denominación y encuadre sistemático como una variante del método de exención, la configuración del mismo, algo más que inspirada en el modelo holandés, presenta muchos rasgos comunes con el método de imputación. Es más, a nuestro juicio, aunque sus efectos sean similares (no idénticos) al método de exención con progresividad, su forma de ejecución e instrumentación participa del *modus operandi* del método de imputación. Esta circunstancia se aprecia claramente si se observa que esta técnica lleva a cabo su cometido deduciendo de la cuota del impuesto de la residencia un importe igual a la fracción de impuesto de dicho país correspondiente a las rentas (o patrimonio) obtenidas (o poseído) en el otro Estado. De esta forma, todos los problemas y cuestiones que se presentaban en el método de imputación a la hora de llevar a cabo ésta también se plantearán aquí (problemas de insuficiencia de cuota, la existencia de pérdidas nacionales y foráneas), salvando determinadas cuestiones. Entre estas últimas cabe señalar que aquí no concurren los problemas de cuantificación de la máxima deducción ya que lo deducible es la fracción del impuesto nacional correspondiente a la renta obtenida en el extranjero. Más discutible resulta discernir si se planteará o no aquí toda la temática concerniente a la exigencia de doble imposición internacional efectiva y, con ello, la cuestión de la deducibilidad del impuesto extranjero. Del tenor literal del MC OCDE se vislumbra la intrascendencia de la actividad impositiva del Estado de la fuente en relación

con la deducción, de manera que en principio no existe base legal alguna para requerir la presencia de este condicionante. No obstante, ya hemos visto anteriormente cómo la tendencia prevalente en la hora actual pasa por exigir doble imposición internacional efectiva (no virtual) para que sean susceptibles de aplicación los métodos para su eliminación.

Pese a todo, si se examinan los efectos de esta “exención modificada” es evidente su proximidad con el método de exención con progresividad. La deducción de una cuantía equivalente al impuesto de la residencia sobre la renta extranjera aleja esta técnica del método de imputación estableciendo de hecho una suerte de exención al suprimir toda posibilidad de *cross-crediting*⁹⁰⁷. En este sentido, la OCDE ha afirmado que esta fórmula produce los efectos de la exención con progresividad⁹⁰⁸. Si bien esta idea es correcta para la generalidad de los casos, no puede olvidarse que esta técnica se instrumenta en forma de una imputación. De esta manera, cuando concurrieran pérdidas nacionales o extranjeras la “exención modificada” soporta las mismas consecuencias que estas situaciones ocasionan en el método de imputación⁹⁰⁹. En este sentido, la “exención modificada” no puede reconducirse a uno solo de los métodos sino que, a nuestro juicio, constituye una técnica híbrida que presenta caracteres de ambos.

⁹⁰⁷ No obstante, en estos supuestos puede hablarse de una “compensación indirecta” entre los impuestos extranjeros del otro Estado contratante que recaen sobre las diferentes rentas que obtiene en el mismo. Este efecto tiene lugar cuando dichos impuestos se compensan entre sí resultando iguales o inferiores al impuesto del país de la residencia correspondiente a la suma de las rentas obtenidas en el otro Estado (exención modificada con límite por país).

⁹⁰⁸ N°37 de los comentarios a los artículos 23 A y B MC OCDE. En el mismo sentido vid.: E.ALBI IBÁÑEZ, J.RODRIGUEZ ORDANZA y J.RUBIO GUERRERO, *Tributación de No Residentes en España*, op. cit. pp.267-268.

⁹⁰⁹ Buena prueba de ello lo aporta la legislación holandesa, después de haber introducido medidas para paliar en uno y otro sentido la existencia de pérdidas nacionales y foráneas en el ámbito de este método. Vid.: T.BENDER & C.E.M.PHILIPS, “Amendments to the Netherlands methods for the avoidance of double taxation”, *Intertax*, n°10/95, pp522-528; J.MALHERBE, *Droit Fiscal International*, op. cit. pp.261-262; B.GOUTHIERE, *Les Impôts dans les Affaires Internationales*, op. cit. pp.112-113.

Asimismo, cabe realizar algunas consideraciones en relación con la vigencia de esta técnica en el seno de los CDI. De un lado, entendemos que su aplicación se limita a aquellos supuestos donde no existe reducción en la fuente, toda vez que la aplicación de la “exención modificada” en el marco de los artículos 10, 11 y 12 MCs OCDE, ONU privaría de sentido el sacrificio recaudatorio del Estado de la fuente ya que éste redundaría únicamente en beneficio del contribuyente. De otro, el texto propuesto por el Comité de Asuntos Fiscales OCDE nos parece criticable en la medida en que los supuestos de tributación exclusiva en la fuente caen dentro del ámbito de esta técnica. La razón que nos mueve a adoptar esta postura radica en que, aparte de suponer una antinomia entre las normas de distribución del poder tributario y los métodos, cuando se produjera una situación de pérdidas o insuficiencia de cuota en la residencia que impidieran (total o parcialmente) la deducción, subsistiría doble imposición internacional distorsionándose así sin demasiado sentido la distribución del poder tributario convencional y los objetivos esenciales de los CDI. Pensamos que sería preferible excluir, cuando menos, los supuestos de tributación exclusiva en la fuente del tenor de la “exención modificada”, dejando subsistente el párrafo 3º del artículo 23 A MC OCDE, en la medida en que el objetivo de esta modificación del método no justifica las disfunciones que puede originar en el buen funcionamiento de los CDI. En este sentido, cabe destacar el buen criterio seguido por España en los convenios en los que ha incluido la “exención modificada” ya que, salvando el CDI con Suecia⁹¹⁰, ha excluido del ámbito de la misma tanto los supuestos donde el convenio establece imposición exclusiva en la fuente como aquellos donde se previene la limitación de la imposición en el citado Estado⁹¹¹. Nótese, sin embargo, que en estos CDI se ha omitido la cláusula de progresividad (art.23 A (3) MC OCDE) en relación con las

⁹¹⁰ Vid.: el artículo XXIV.2 del CDI España-Suecia, de 16 de junio de 1976.

⁹¹¹ Vid.: el artículo 23.1 del CDI con Finlandia, de 15 de noviembre de 1977; el artículo 25.1 y 2 del CDI con Holanda, de 16 de junio de 1971 y el artículo 24.1 del CDI con Dinamarca, de 3 de julio de 1972.

rentas (o patrimonio) que sólo pueden someterse a imposición en la fuente. Este defecto técnico probablemente obedezca a que el MC OCDE (1963) conforme al que se negociaron estos tratados no regulaba adecuadamente esta cuestión.

Para finalizar con el tratamiento del método de exención en el marco de los CDI únicamente nos resta reseñar la reciente aclaración del Comité de Asuntos Fiscales OCDE confirmando la aplicación de la cláusula de progresividad (positiva o negativa) a los supuestos de tributación conjunta cuando fuera uno solo de los cónyuges el que haya obtenido la renta foránea exenta en el Estado de residencia⁹¹².

1.4.4) Aspectos propios del método de imputación ordinaria establecido en los Modelos de Convenio OCDE, ONU y EE.UU.: especial consideración al problema de la imputación de impuestos no pagados en el extranjero.

1.4.4.1) Tratamiento general.

El método de imputación ordinaria recogido en los Modelos de Convenio implica una obligación del Estado de residencia de eliminar los efectos de la doble imposición internacional permitiendo al contribuyente la deducción del impuesto efectivamente pagado en el otro Estado contratante del impuesto nacional que recae sobre el mismo hecho imponible, aunque en ningún caso la cuantía de la imputación podrá exceder de la parte del

⁹¹² N°55 de los comentarios del Comité de Asuntos Fiscales OCDE al artículo 23 A (3) MC OCDE (modificación de 1 de septiembre de 1992). Vid.: K. VOGEL, *Double Taxation Conventions*, op. cit. pp.1080-1082.

impuesto de la residencia, calculado antes de la deducción, correspondiente a las rentas obtenidas en el otro Estado contratante, salvo que se pactase expresamente otra cosa⁹¹³.

Los rasgos de autonomía del método de imputación recogido en los Modelos de Convenio en relación con el unilateral derivan del conjunto de disposiciones de los CDI que afectan directamente a su contenido. Entre éstas ya hemos aludido a las reglas de determinación del origen económico, a las normas de distribución del poder tributario, los beneficiarios, las reglas de interpretación y calificación, las disposiciones sobre la deducibilidad de los impuestos extranjeros⁹¹⁴.

Otro de los aspectos que caracteriza el método de imputación de los Convenios-tipo estriba en que la deducción que éste implica queda sujeta a una doble limitación. De un lado, la obligación del Estado de residencia de permitir la imputación del impuesto efectivamente pagado en el otro Estado contratante existe y se extiende hasta donde la tributación en el citado país se haya exaccionado de conformidad con todas las reglas del convenio. El artículo 29 de la nueva LIS ha recogido expresamente este principio estableciendo que “siendo de aplicación un convenio para evitar la doble imposición, la deducción no podrá exceder del impuesto que corresponda según el mismo”. De otro lado, la deducción por doble imposición internacional se encuentra limitada a la parte del impuesto del país de la residencia, calculado antes de la deducción, correspondiente a las rentas obtenidas y gravadas en el otro Estado contratante⁹¹⁵.

⁹¹³ Véanse los comentarios (nº57-66) al artículo 23 B (1) y (nº47-48) al artículo 23 A (2).

⁹¹⁴ Vid.: P.GANN, “The concept of the independent foreign tax credit”, op. cit. pp.10-41; VOGEL, SHANNON, DOERNBERG, VAN RAAD, *US Income Tax Treaties*, vol.2, op. cit. pp.74-101.

⁹¹⁵ No obstante, el Comité de Asuntos Fiscales OCDE en los comentarios a los artículos 23 A y B (nº48 y 63) ha señalado la conveniencia de modificar esta limitación concediendo una “imputación total” (*full credit*) en relación con determinadas rentas (intereses) cuando la máxima deducción es inferior al impuesto exaccionado en la

La configuración de estas dos limitaciones viene dada parcialmente de forma autónoma por el minisistema normativo que integra el CDI y sus disposiciones prevalecen sobre los preceptos internos que disciplinen esta misma materia, salvo que se disponga otra cosa en el propio tratado.

No obstante, también aquí múltiples aspectos de la aplicación del método de imputación, tales como la interrelación de las pérdidas nacionales y las extranjeras con la deducción, la determinación de la renta extranjera neta, el modo de cálculo de la máxima deducción, la traslación a otros ejercicios de los impuestos foráneos no deducidos, problemas temporales de la imputación, que quedan absolutamente desreguladas en los Modelos de Convenio y los CDI que los siguen con fidelidad. El Comité de Asuntos Fiscales OCDE ha señalado la imposibilidad de alcanzar una solución uniforme en todos estos aspectos, dejando su resolución al pacto bilateral y, en su defecto, al Derecho interno de cada Estado contratante que regule o desarrolle estas cuestiones⁹¹⁶. Ya hemos abundado en la complejidad de la imbricación normativa entre los CDI y la legislación interna de aplicación general de los Estados contratantes, de suerte que, en todo caso, debe aplicarse esta última dentro del marco convencional establecido. Esto es, en los casos en que concurren normas del convenio que de forma expresa afecten a la configuración de cualquier aspecto de la imputación, serán éstas las que determinen el contenido del método,

fuente merced a la existencia de elevados gastos deducibles necesarios para su producción. No obstante, no conocemos ningún CDI que haya seguido esta recomendación.

⁹¹⁶ N°60-66 de los comentarios del Comité Fiscal OCDE al artículo 23 B MC OCDE.

mientras que en ausencia de las mismas serán aplicables las previstas en la legislación fiscal del Estado que aplica el método⁹¹⁷.

Una cuestión controvertida muy conectada con lo que venimos exponiendo aquí estriba en determinar la base de cálculo del método de imputación ordinaria. Por una parte, de la lectura de los comentarios del Comité de Asuntos Fiscales OCDE se desprende, cuando menos a nuestro juicio, un deseo de dejar abierta esta cuestión a la negociación bilateral⁹¹⁸. No obstante, en opinión de un sector relevante de la doctrina el texto de los artículos 23 A (2) y 23 B (1) establece una “limitación por país”, en tanto previene que la máxima deducción “no puede exceder de la parte del impuesto, calculado antes de la deducción, correspondiente a las rentas o al patrimonio que pueden someterse a imposición en este otro Estado contratante”⁹¹⁹. A nuestro entender, esta segunda postura posee suficiente base normativa como para poder defenderse ante la Administración tributaria de un Estado contratante cuando el CDI hubiera recogido literalmente los citados artículos.

En este sentido, coincidimos con K.Vogel, H.Shannon, R.Doernberg y K.Van Raad cuando señalan que el límite “por país” es la modalidad que más se adecua con la estructura y objetivos de los CDI, en la medida en que restringe el *cross-crediting* a los impuestos del país con el que se pactó la distribución del poder tributario⁹²⁰. Según estos

⁹¹⁷ Vid.: K.VOGEL, *Double Taxation Conventions*, op. cit. pp.1042-1052; VOGEL, SHANNON, DOERNBERG, VAN RAAD, *US Income Tax Treaties*, vol.2, op. cit. pp.74-101.

⁹¹⁸ Véase en este sentido el n°64 de los comentarios del Comité de Asuntos Fiscales OCDE al artículo 23 B (1).

⁹¹⁹ Vid.: K.VOGEL, *Double Taxation Conventions*, op. cit. pp.1050-1051; VOGEL, SHANNON, DOERNBERG, VAN RAAD, *US Income Tax Treaties*, vol.1, op. cit. pp.73-74; P.GANN, “The concept of independent foreign tax credit”, op. cit. pp.29 y ss.

⁹²⁰ VOGEL, SHANNON, DOERNBERG, VAN RAAD, *US Income Tax Treaties*, vol.2, op. cit. pp.73-74.

autores, ampliar el ámbito del *averaging* en relación con impuestos de terceros países distorsionaría el sistema de distribución del poder tributario pactado.

Los CDI firmados por España se ajustan sustancialmente a este esquema al recoger sin cambios relevantes el tenor literal del método de imputación establecido en el MC OCDE⁹²¹.

Una cuestión estrechamente ligada a la del límite del método de imputación se ha planteado en los últimos tiempos en relación con algunos CDI, en los cuales se combina la cláusula citada en el párrafo anterior con otra que viene a establecer que la doble imposición internacional se eliminará “de acuerdo con o, sin perjuicio de las disposiciones internas aplicables”⁹²². Ciertamente, la inclusión de esta coletilla en el precepto regulador de los métodos del convenio podría inducir a pensar que el tratado tan solo establece el principio general para evitar la doble imposición internacional y, por consiguiente, que la normativa que debe aplicarse para llevar a cabo este objetivo es la interna. Sin embargo, a nuestro juicio, la interpretación más razonable es aquella en virtud de la cual la eliminación de los efectos de este fenómeno debe efectuarse aplicando todas las disposiciones del CDI que de una forma u otra regulen diferentes aspectos del método (*source rules*, ámbito objetivo,

⁹²¹ Véanse los siguientes CDI firmados por nuestro país: convenio con Australia (art.23.3), convenio con Alemania (art.23.1 y 2), convenio con Bélgica (art.23.3), convenio con Brasil (art.23.1), convenio con Bulgaria (art.21.1 y 2), convenio con Canadá (art.23.3), convenio con Checoslovaquia (art.23.1 y 2), convenio con China (art.24.1 y 2), convenio con Dinamarca (art.24.3 y 4), convenio con Finlandia (art.23.2), convenio con Francia (art.25.1 y 2), convenio con Hungría (art.24.1 y 2), convenio con Italia (art.22.2 y 3), convenio con Japón (art.23.3), convenio con Luxemburgo (art.24.1 y 2), convenio con Marruecos (art.23.2), convenio con Noruega (art.24.2), convenio con Países Bajos (25.4), convenio con Polonia (art.23.1.b) y 2.b)), convenio con Reino Unido (art.24.2), convenio con Rumania (art.25.2), convenio con Suecia (art.24.1 y 5), convenio con Suiza (art.23.2 y 3a.) y convenio con Túnez (art.23.1).

⁹²² Los siguientes CDI firmados por España recogen esta fórmula con motivo de la aplicación del método de imputación: convenio con EE.UU. (art.24.1 y 2), convenio con Portugal, de 26 de octubre de 1993 (art.23.1 y 2), convenio con México (art.23.1 y 2), convenio con Austria (Protocolo, de 24 de febrero 1995 que da nueva redacción al art.24.2), convenio con Corea del Sur (art.23.1 y 2), convenio con la India (art.25.1), convenio con Irlanda (art.23.1 y 2), convenio con Filipinas (art.23.1 y 2), convenio con Argentina (art.23.1 y 2).

subjetivo, límite). Y, muy particularmente, pensamos que, incluso, en estos casos continúa vigente el límite “por país” en el sentido anteriormente expuesto. Ello obedece a que, pese a la citada cláusula, la delimitación convencional de la máxima deducción es lo suficientemente expresiva e indicativa para determinar la modalidad de imputación, toda vez que el MC OCDE expresamente establece (arts.23 A (2) y B (1)) que esta cuantía “no puede exceder de la parte del impuesto calculado antes de la deducción correspondiente a las rentas o patrimonio que pueden someterse a imposición en este otro Estado contratante”⁹²³.

En apoyo de esta tesis, depárese en el sinsentido que supondría introducir en un mismo precepto una remisión total al Derecho interno de los Estados contratantes y, a la vez, una delimitación convencional expresa de la máxima deducción a la que puede llegarse en aplicación del método de imputación del CDI. Este supuesto no constituye una hipótesis abstracta sino que se ha presentado en algunos de los más modernos CDI firmados por nuestro país⁹²⁴. El artículo 24 del CDI con EE.UU. sirve para fundamentar la postura que

⁹²³ De la misma opinión participan VOGEL, SHANNON, DOERNBERG, VAN RAAD, *US Income Tax Treaties*, vol.2, op. cit. pp.71-81. A su vez, estos autores consideran aceptable que en estos supuestos puedan aplicarse puntualmente disposiciones internas que regulen aspectos ya cubiertos por el CDI, siempre y cuando no se contraviniera la regulación convencional. Ello acontece en el ordenamiento norteamericano cuando se combina el límite convencional (“por país”) con la “limitación por cestas” interna (*overall basket limitation*) resultante, a la postre, un “sistema de cestas por país” (*per country basket limitation*) en el ámbito del convenio. Igualmente acontece en Irlanda donde el límite “por país” del CDI se combina con el “por operación o renta” establecido en el ordenamiento interno (vid.: M.WALSH, “Irish corporate tax relief for foreign tax”, op. cit. pág.625). No obstante, como quiera que la limitación “por país/por renta” no tiene demasiado sentido, Irlanda, generalmente, omite la regulación de este aspecto del método en el convenio remitiendo así esta cuestión a su legislación interna (véase, por ejemplo, el art.23.2.a) del CDI España/Irlanda, de 10 de febrero 1994). Nótese en todo caso que dichas combinaciones de métodos únicamente son posibles cuando el propio convenio establece expresamente que la eliminación de la doble imposición internacional se realizará “sin perjuicio de la aplicación de las limitaciones internas”. Pensamos además que la virtualidad de estas combinaciones no radica sólo en el establecimiento de una doble limitación, sino también en los efectos que ésta puede tener tanto en supuestos de pérdidas (nacionales o producidas en el mismo y en otros países extranjeros), como en la aplicación de cláusulas de traslación y recaptura en el ámbito del método de imputación.

⁹²⁴ Esta aparente antinomia entre la sujeción del método de imputación a la legislación interna y el establecimiento de un concreto límite convencional se plantea en varios CDI firmados por España: el convenio con EE.UU. (art.24.1), con Portugal (art.23.1 y 2), con México (art.23.1 y 2), con Austria (art.24.2 en la redacción dada por el Protocolo de 24 de febrero de 1995), con Corea del Sur (art.23.1 y 2), con la India (art.25.3), con Filipinas (art.23.1 y 2), con Irlanda (art.23.1) y con Argentina (art.23.1).

venimos manteniendo. El apartado 1º del citado precepto, relativo al método de imputación que empleará España, establece la sujeción de esta técnica a las disposiciones previstas en la legislación española, al tiempo que el párrafo final (art.24.1.a) *in fine*) especifica el límite convencional de la misma. Por contra, el apartado 2º del artículo 24, referente al método de imputación correspondiente a EE.UU., únicamente recoge la disposición que supedita esta técnica a la legislación interna sin especificar nada en relación con su límite.

Otro argumento que podría invocarse para fundamentar esta idea pasa por considerar la circunstancia de que si los Estados contratantes hubieran realmente querido prescindir de límite convencional les bastaría remitirse en este aspecto (o en otros) a la legislación interna o establecer uno diferente en el propio tratado como se ha estipulado en algunos CDI que analizaremos más adelante.

Siempre que se combinan estas dos cláusulas pensamos que la referencia genérica a la legislación interna no persigue alterar lo expresamente regulado en el CDI, sino que podría responder a otras razones.

De un lado, la citada disposición podría haberse establecido al objeto de indicar la normativa conforme a la cual debe procederse a eliminar la doble imposición internacional en relación con todos aquellos aspectos no previstos expresamente el CDI. Nótese que los comentarios del Comité Fiscal OCDE a los artículos 23 A y B MC OCDE establecen que cuando a nivel interno se utilice la misma técnica que en el convenio “*en ausencia de una específica disposición del CDI*, el Derecho interno es aplicable”⁹²⁵; mientras que cuando el

⁹²⁵ N° 32, 38 y 60 de los comentarios a los artículos 23 A y B MC OCDE.

Derecho nacional del país de residencia emplee un método diferente al recogido en el convenio dicho Estado debe desarrollar el contenido del método convencional y, si es necesario, consultar con la autoridad competente del otro Estado antes de hacerlo. Reforzando esta interpretación, algunos CDI firmados por España (convenios con EE.UU (art.24.2), Portugal (art.23.1) y Australia (art.23)) establecen en el precepto que recoge los métodos para eliminar la doble imposición internacional que ésta se evitará de acuerdo con las disposiciones internas *“siempre que no se contradigan los principios generales establecidos en este apartado”*.

De otro lado, la introducción de esta cláusula también puede responder a la finalidad de delimitar expresamente el alcance de la obligación de eliminar la doble imposición internacional por parte del Estado de residencia. Esto es, el deber jurídico que recae sobre el citado Estado contratante se circunscribe a los supuestos y circunstancias previstas en el tratado. De esta forma, todos aquellos casos de doble imposición internacional no previstos que se produjeran en el ámbito de aplicación de esta normativa quedan, en virtud de esta disposición, supeditados a lo previsto en la legislación interna de los Estados contratantes. Por ejemplo, en una hipótesis donde un contribuyente de un Estado contratante (ER) fuera sometido a imposición por el otro Estado contratante (EF) de conformidad con el convenio, en principio el primer país debe poner en funcionamiento el método del CDI (imputación) para suprimir los efectos de la doble imposición internacional. Ahora bien, de concurrir aquí una situación (pérdidas nacionales, insuficiencia de cuota) que imposibilitara, total o parcialmente, la imputación procedente, en virtud de la cláusula de sujeción del método a las condiciones establecidas en la legislación interna, la posibilidad de invocar la efectiva supresión del citado fenómeno a través de su traslación a

otros ejercicios queda supeditada a lo que prevenga la legislación interna del citado Estado contratante. De no haberse introducido una disposición como ésta, a nuestro juicio, el contribuyente podría invocar el artículo 23 del convenio para solicitar la efectiva eliminación de la doble imposición internacional en su país de residencia.

Conviene insistir, no obstante, en que, incluso, en estas hipótesis donde se establece la citada cláusula, la legislación interna debe aplicarse en todo caso en el marco de los CDI. Esto es, todos los aspectos del método que, de una forma u otra, vengán determinados por el tratado deben ser respetados cuando se lleve a cabo la eliminación de la doble imposición internacional por combinación del CDI con la legislación interna, salvo que se estipulase expresamente otra cosa. Entender de otra manera las relaciones entre los CDI y el Derecho interno en este ámbito equivaldría a negar su autonomía admitiendo un notable elenco de disfunciones en la aplicación de los CDI que, en último término, conducirían a la negación de su objetivo prioritario. Convenir en estos casos que la supresión de la doble imposición internacional se supedita totalmente a lo previsto en la legislación interna implicaría que muchos supuestos en los que el convenio permite la yuxtaposición de soberanías fiscales no se eliminarían los efectos de este fenómeno. Esto podría acontecer siempre que las reglas internas difirieran de tal forma de las establecidas en el minisistema convencional (*source rules*, beneficiario, deducibilidad de impuestos extranjeros, límite) que impidieran, total o parcialmente, alcanzar el objetivo de estos convenios. Ciertamente, carecería de sentido realizar una tan cuidadosa distribución del poder tributario entre los Estados con el fin de eliminar la doble imposición internacional si, al mismo tiempo, se estuviera admitiendo el truncamiento de toda esta estructura merced a las disfunciones que derivarían de dejar totalmente en manos del legislador nacional el cumplimiento del objetivo sustantivo de los mismos. Por todo ello entendemos que lo más

razonable y ajustado al texto de estos tratados es aplicar la normativa interna en el marco de los CDI.

Finalmente, cabe reseñar la existencia de algunos convenios que se apartan en algunos aspectos de estas reglas.

Por una parte, hemos deparado en una serie de CDI donde de forma explícita se establece una remisión a la legislación interna de los Estados contratantes a fin de eliminar la doble imposición internacional⁹²⁶. Pues bien, sobre la base de esta remisión podría pensarse que en tales supuestos las disposiciones internas vendrían dotadas de plena aplicación y, por tanto, serían la fuente del Derecho que deberían disciplinar todos los aspectos relacionados con los métodos. Sin embargo, a nuestro juicio, tanto en estas hipótesis como en las anteriores las normas internas deben aplicarse en el marco del CDI. Es decir, todos los aspectos relacionados con la eliminación de la doble imposición internacional que vengan, explícita o implícitamente, determinados por el convenio deben ser respetados cuando se combinen los mandatos de éste con la normativa interna. En suma, acontece aquí lo mismo que en el caso anterior con la diferencia que en estos supuestos la desregulación convencional es mucho mayor y, por tanto, el ámbito de aplicación de la normativa interna resulta claramente dilatado.

Por otro lado, otros CDI tratan de evitar la problemática de su compleja imbricación con la normativa interna⁹²⁷. Ello se lleva a cabo regulando en el mismo

⁹²⁶ Vid.: los CDI de España con los siguientes países: con Canadá (art.XXIII.1), con Australia (art.23.1), con URSS (art.16), con Irlanda (art. 23.2), con Argentina (art.23.2), con Japón (art.23.1), con el Reino Unido (art.24.1), con Rumania (art.25.1) y con Suiza (art.23.3 b y c).

⁹²⁷ Vid.: los CDI de España con Países Bajos (art.25.1 y 2, paf.2º), con Dinamarca (art.24.1), con Finlandia (art.23.1) y con Suecia (art.XXIV.2).

convenio, de forma expresa, aspectos concretos de los métodos, como por ejemplo la cuestión del límite. De esta manera, se sortean algunas de las disfunciones que pueden derivar de una incorrecta combinación de los CDI con la regulación interna, fortaleciendo así la aplicación prioritaria de éstos en todo lo expresamente regulado en los mismos.

En definitiva, tanto en relación con el tema del límite como en otros aspectos de los métodos, los Estados contratantes pueden optar por regular esta materia en el propio CDI o remitirse a la normativa interna. Así, como regla se puede afirmar que todos los aspectos de los métodos que han sido determinados por el convenio poseen plena vigencia, incluso cuando sea necesario combinar esta regulación con la normativa interna para conseguir eliminar los efectos de la doble imposición internacional⁹²⁸. En este sentido, entendemos que una remisión genérica a la normativa interna no afecta a la regla anterior, esto es, no anula la aplicación de lo expresamente establecido en el convenio. Pese a todo lo expuesto, entra dentro de lo posible el que un tratado disponga expresamente que determinadas disposiciones del CDI (reglas sobre determinación del origen económico de las rentas, deducibilidad de impuestos foráneos) no sean aplicables en el ámbito de los métodos de eliminación de la doble imposición colmando dicha materia por remisión a la regulación interna. No obstante, como ya se habrá advertido, esta última alternativa no es más que una hipótesis teórica, la cual, por otra parte, podría traducirse en que el convenio estuviera permitiendo el gravamen de unas rentas por un Estado y, simultáneamente, subsistiese la doble imposición debido a que las normas internas del Estado de residencia

⁹²⁸ Esta es la interpretación que también se desprende de los comentarios a los artículos 23 A y B MC OCDE. De un lado, esta idea se puede deducir del n°38 de los citados comentarios cuando afirman que "*en ausencia de una específica disposición del CDI, el Derecho interno de los Estados es aplicable*" (la cursiva es nuestra). De otro, el n°60 de las acotaciones a los artículos 23 A y B hacen referencia a los problemas de aplicación del método de imputación de los convenios que se presentan en relación con las cuestiones no reguladas en el texto del tratado. En estos supuestos, el Comité de Asuntos Fiscales OCDE considera acertado acudir al ordenamiento interno, como así lo hacen algunos CDI, previendo expresamente esta remisión sin que el Derecho interno afecte a los principios del art.23 MC.

considerase que el impuesto foráneo no es deducible o que la renta o patrimonio en cuestión tiene origen económico en su territorio.

1.4.4.2) Las cláusulas de imputación de impuestos no pagados y los Modelos de Convenio OCDE, ONU y EE.UU.

Otra de las modulaciones que puede presentar el método de imputación convencional puede venir dada a través de la inclusión de cláusulas de imputación de impuestos no pagados en aras de salvaguardar los efectos de los incentivos fiscales concedidos por el Estado de la fuente en el Estado de residencia del contribuyente⁹²⁹.

Desde hace décadas viene siendo frecuente que los Estados traten de incidir en diverso grado y forma en la economía de su país y en el comportamiento de los operadores económicos a través del instrumento tributario. Mas, para lo que aquí interesa, este fenómeno posee especial relevancia en relación con aquellos países, generalmente Estados en vías de desarrollo, que tratan de estimular, mediante medidas fiscales, la atracción de las inversiones extranjeras. Ello se lleva a cabo reduciendo, generalmente, sus impuestos con ánimo de crear el clima fiscal más adecuado para la captación de capitales foráneos que impulsen su desarrollo. Así, cuando el Estado de residencia de los inversores establece, en el CDI con este país, el método de exención, la medida tributaria extrafiscal del Estado de la fuente no resultará distorsionada o afectada negativamente.

⁹²⁹ Entendemos conveniente destacar desde un principio la caracterización de estas cláusulas de imputación de impuestos no pagados como medidas convencionales canalizadoras de incentivos fiscales, toda vez que a través de las mismas el Estado de residencia permite con su renuncia recaudatoria la operatividad de beneficios tributarios concedidos por el Estado de la fuente para fomentar la inversión extranjera en su territorio. Para la calificación de estas cláusulas de los CDI como incentivos fiscales bilateralizados seguimos a M.T.SOLER ROCH, "Incentivos fiscales y poder tributario", *Palau 14*, nº17/92, pág.2, cuando afirma que "los llamados incentivos fiscales constituyen, como es sabido, una modalidad específica de beneficios tributarios que no se distinguen, dentro de este género, por una configuración técnica homogénea (...). La calificación de un beneficio tributario como incentivo no está ligada a la configuración intrínseca del mismo, sino a un factor externo a la propia norma tributaria, representado por la conducta o actitud que el legislador quiere estimular en el contribuyente".

Ello obedece a que, como ya hemos analizado anteriormente, esta técnica se caracteriza por garantizar la igualdad fiscal en el Estado de la fuente respetando las medidas de política económica que éste adoptase en ejercicio de su soberanía fiscal. Por el contrario, cuando el Estado de la residencia de los inversores extranjeros aplica el método de imputación, el beneficio fiscal que el Estado de la fuente otorgó a estas personas es anulado, vaciado o distorsionado, en tanto en cuanto éstos no podrán deducir en la residencia más que lo efectivamente soportado en la fuente⁹³⁰. En estos supuestos, lo que, a la postre, sucede es que una medida destinada a favorecer al contribuyente termina beneficiando al Tesoro Público del Estado de residencia. Esto es, el sacrificio recaudatorio que soporta el Estado de la fuente termina suponiendo una transferencia de ingresos al Estado de residencia, por efecto de la aplicación del método de imputación⁹³¹. De esta forma, puede apreciarse claramente cómo el método de imputación, al perseguir la igualdad y neutralidad fiscal en la residencia al mínimo coste recaudatorio posible, opera, a la postre, anulando las medidas de política económica que el Estado de la fuente canaliza a través del instrumento tributario⁹³².

⁹³⁰ Véanse los comentarios del Comité de Asuntos Fiscales al artículo 23 B (nº70-77) MC OCDE. Sobre la imputación de impuestos no pagados en el ámbito de la aplicación de los CDI, entre otros, vid: K.VOGEL "Taxation of foreign Income- Principles and practice", op. cit. pág.5, y del mismo autor *Double Taxation Conventions*, op. cit. pp.1074 y ss.; ALLI, *International Aspects of US Income Taxation II*, op. cit. pp.243-244; B.PLAGNET, *Droit Fiscal International*, op.cit.pp243-250; LAFONTA, *Operations Internationales*, op.cit.pp.199-201; A.XABIER, *Direito Fiscal Internacional*, op.cit. pp 510-512; H.A.SHANNON, "Tax incentives and tax sparing", *Intertax*, nº2, 1992, pp.84 y ss.; N.BOIDMAN, "Some current issues with treaty tax-sparing provisions", *IBFD*, August/September, 1985, pp.387 y ss.; F.A.VELAZQUEZ CUETO, "Deducciones para evitar la doble imposición internacional e imputación de impuestos no pagados", op.cit. pp.239 y ss.; F.DE LUIS, "La cláusula de imputación de impuestos no pagados en los CDP" en *Estudios de Doble Imposición Internacional*, op. cit. pp.289 y ss.; L.DEL ARCO RUETE, "Los CDI y las hipótesis alternativas de inversión extranjera", op. cit. pp.185 y ss.

⁹³¹ En este mismo sentido, vid: A.PISTONE & R. LICCARDI, *L'Ordinamento tributario*, Tomo III, op.cit.pp198-199; M.INGROSSO, *Il Credito D'Imposta*, op.cit.pp 224-226; JIMENEZ-BLANCO, "Métodos para evitar la doble imposición internacional en el MC OCDE: su planificación en el Convenio USA-España", op.cit.pag 378; J.M.DE LA VILLA GIL, *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Tomo XIV, op.cit.pag 384; L.DEL ARCO RUETE, "Los convenios internacionales para evitar la doble imposición internacional y las hipótesis alternativas de inversión extranjera", op.cit.pag 185 ss.

⁹³² Vid: K.VOGEL, *Double Taxation Conventions*, op.cit.pag 1075; F.DE LUIS, "La cláusula de imputación de impuestos no pagados en los convenios para evitar la doble imposición internacional", op. cit. pág 289 ss.

El Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE se ha ocupado de esta cuestión, proponiendo que los Estados contratantes que deseen mantener los beneficios fiscales otorgados por el Estado de la fuente cuando el Estado de residencia aplique el método de imputación, deben modificar el párrafo 2º del artículo 23 A o el párrafo 1º del artículo 23 B. Tres han sido las fórmulas recomendadas:

a) El Estado de residencia concede la imputación ficticia del montante del impuesto que el Estado de la fuente podría haber percibido según su legislación general, de no haber concedido el incentivo fiscal destinado a su desarrollo económico (*tax sparing*);

b) El Estado de la residencia consiente deducir de su propio impuesto una determinada cantidad (parcialmente ficticia) representativa del gravamen extranjero. Dicha cuantía es fijada a un tipo superior a la efectivamente pagada en concepto de impuesto foráneo, como contrapartida a la pérdida presupuestaria soportada por el Estado de la fuente al reducir la imposición en el origen (*matching credit*);

c) El Estado de la residencia exime las rentas que se han beneficiado de incentivos fiscales en el país en vías de desarrollo⁹³³.

La opción que goza de mayor aplicación para conservar los beneficios fiscales otorgados por los Estados en vías de desarrollo en la residencia del contribuyente, se articulaba a través de las denominadas cláusulas de imputación de impuestos ficticios (*notional taxes*

⁹³³ Véanse los comentarios al artículo 23 B (nº70-74) MC OCDE

clauses: tax sparing-matching credit)⁹³⁴. Éstas tienen origen anglosajón en tanto fueron estos países los que idearon estas disposiciones como medio de vencer el recelo de los países en vías de desarrollo a firmar CDI que anularan su política económica de atracción de capitales exteriores⁹³⁵. De este modo, estas cláusulas constituyen una extensión del método de imputación convencional, que permite la deducción de la cuota del impuesto de la residencia, pero no del importe de lo efectivamente satisfecho en el Estado de la fuente, sino de lo que, de conformidad con el CDI, éste hubiera podido recaudar de no haber aplicado las bonificaciones fiscales destinadas a fomentar su desarrollo económico⁹³⁶. Estas cláusulas también han sido recogidas a nivel unilateral por algunos países, como Italia o Alemania, en algún momento de su historia. No obstante, en la hora actual la tendencia prevalente estriba en conceder la aplicación de la "imputación de impuestos no pagados" únicamente cuando medie un CDI en el que se haya pactado expresamente su vigencia⁹³⁷.

La operatividad de estas cláusulas a nivel convencional se articula sobre la base del método de imputación introduciendo una ficción jurídica en la deducción o imputación del impuesto soportado en el extranjero. De esta manera, el incentivo fiscal del Estado de la fuente en la residencia se conserva, en la medida en que en este último, no se deduce lo efectivamente

⁹³⁴ Señala A.BORRÁS RODRÍGUEZ, *Doble Imposición: problemas jurídico internacionales*, op.cit. pp.75-76, como la expresión "tax sparing" resulta de la abreviatura de "fictius credit as tax sparing", cláusula que se incorporó a la "Finance Act" inglesa en 1961 (sección 17). De otro lado, G.GEST et G.TIXIER, *Droit Fiscal International*, op.cit.pp155-158, se refieren a estos mecanismos como "le crédit pour le impôt fictif" y A.PISTONE & R. LICCARDI, *L'Ordinamento Tributario*, Tomo III, op.cit.pp198-199, se refiere a estas como cláusulas de "imputazione speciale per esgravio d'imposta".

⁹³⁵ Y.OH, *The US Policy on Tax Sparing Credit: its formation and theoretical defects*, Harvard Law School, Cambridge, 1985, pp.8-9, abunda en el origen de esta técnica advirtiendo de su elaboración en el *British Royal Report* de 1953, así como de su original plasmación en el CDI EEUU. con Pakistán de 1957 (art.XV). Complementariamente, vid.: F.DE LUIS, "La cláusula de imputación de impuestos no pagados en los CDI", op.cit. pag 291.

⁹³⁶ En este sentido, vid.: A.PISTONE & R.LICCARDI, *L'Ordinamento tributario*, Tomo III, op. cit. pp.198-199; M.INGROSSO, *Il Credito D'Imposta*, op.cit.pp.224-226; JIMENEZ BLANCO, "Métodos para evitar la doble imposición internacional en el Modelo de Convenio OCDE: su planificación en el Convenio USA-España", op.cit.pag 378 ss.

⁹³⁷ Vid.: L.FERNANDEZ BRIONES, "El Impuesto sobre Sociedades y los no residentes", op. cit. pag.72; F.VELAZQUEZ CUETO, "Deducciones para evitar la doble imposición internacional e imputación de impuestos no pagados", op. cit. pp.239 y ss.

satisfecho sino lo que se debería haber pagado de no existir la bonificación fiscal. Lo habitual a la hora de acordar estas disposiciones viene siendo circunscribir su aplicación al cumplimiento de una serie de límites objetivos, subjetivos y temporales, para que no se desnaturalice el efecto que se trata de preservar.

Las cláusulas de *tax sparing* y del *matching credit* operan sobre las premisas ya expuestas, en el sentido siguiente: a) un CDI entre un país desarrollado y otro en vías de desarrollo; b) el Estado de la residencia (país exportador de capital) recoge en el CDI el método de imputación; y, c) el Estado de la fuente otorga una bonificación fiscal para la atracción de inversiones extranjeras⁹³⁸.

Así, la técnica del *tax sparing* (*shadowing phantom tax*) opera modificando el método de imputación, de suerte que lo que se deduce en la residencia es aquella cantidad que soportaría el contribuyente en el Estado de la fuente en ausencia de los específicos beneficios fiscales que este Estado otorga. Por su parte, el *matching credit* (*lump sum tax credit*) se articula de forma idéntica, si bien para cuantificar el impuesto extranjero a deducir en la residencia, se establece la ficción de que dicho gravamen extranjero se ha exaccionado a un tipo de gravamen superior al efectivamente soportado, siendo lo habitual que dicho tipo de gravamen ficticio se establezca en el CDI a fin de dotar a esta técnica de mayor seguridad jurídica y, por tanto, de reforzar la eficacia del incentivo⁹³⁹. Ni que decir tiene que ninguna de estas cláusulas puede aplicarse de

⁹³⁸ Vid.: S.N FROMMEL, *Imposición de Filiales, Sucursales y Subsidiarias*, op. cit. pág 25; L.DEL ARCO RUETE, *Doble Imposición Internacional y Derecho Tributario Español*, op. cit. pp.302-305; J.M.DE LA VILLA GIL en *Relaciones Fiscales Internacionales*, op. cit. pp.26-27; V.GONZÁLEZ POVEDA, *Tributación de No Residentes*, op. cit. pág 13, y del mismo autor *Tratados y Convenios Internacionales*, op. cit. pp. 582-583; F.DE LUIS, "La cláusula de imputación de impuestos no pagados en los CDI", en *Estudios de Doble Imposición Internacional*, op. cit.pág. 296-300, y del mismo autor "Métodos para evitar la doble imposición internacional", op. cit. pp.312-315.

⁹³⁹ K.VOGEL, *Double Taxation Conventions*, op. cit. pág. 1075, aborda con gran acierto y precisión la distinción entre ambas técnicas. Sobre la misma cuestión véanse también las aportaciones de G.GEST & G.TIXIER, *Droit Fiscal*

forma que se vulneren los límites máximos establecidos por las normas de tributación del CDI ni cualquier otra disposición de los mismos.

Respecto a la aplicación de estos mecanismos, los Estados exportadores de capital vienen cuestionando la fundamentación y conveniencia de estas cláusulas atendiendo a una serie de consideraciones.

De un lado, se viene afirmando por éstos que estas técnicas vulneran la igualdad horizontal (*tax parity*) y la neutralidad fiscal en la exportación de capitales en el Estado de residencia al incentivar la inversión exterior en detrimento de la nacional e introducir una discriminación entre los contribuyentes residentes que obtienen toda su renta de fuente interna y aquellos que obtienen ingresos foráneos⁹⁴⁰.

En segunda instancia, se ha señalado que la introducción de estas técnicas excede de las "obligaciones" que conforme al consenso mundial en la materia le corresponden al país de residencia, toda vez que su inclusión conlleva una cesión de soberanía fiscal mayor de la necesaria para eliminar la doble imposición internacional⁹⁴¹.

International, op. cit. pp.155-158 y de J.M.DE LA VILLA GIL, *Comentarios a la Leyes Tributarias y Financieras*, Tomo XIV, op. cit. pp383-384.

⁹⁴⁰ H.A.SHANNON III, "Tax incentives and tax sparing", op. cit. pp84 y ss.; MCDANIEL & AULT, *Introduction to US International Taxation*, op. cit. pp. 93 y ss.; CH.KINGSON, "The foreign tax credit and its critics", op. cit. pp. 48 y ss.; VOGEL, SHANNON, DOERNBERG & VAN RAAD, *US Income Tax Treaties*, Vol.1, op.cit. pp. 66-67, y Vol.2, art.23, op. cit. pp.83-84; KUNTZ & PERONI, *US International Taxation*, vol.2, C4-op.cit.pp.86-88; HELLAWELL, "US taxation and less developed countries: a critical appraisal", *Col.L.Rev.*, n°66, 1968, pp.1393 y ss.; D.E.HAYNES, "Tax treaties and tax neutrality: a proposal being considered by Indonesia", *Minn. L. Rev.*, n°56, 1972, pp. 755 y ss.

⁹⁴¹ H.A.SHANNON III, "Tax incentives and tax sparing", op. cit. pp.92-93.

En tercer lugar, se ha cuestionado su eficacia sobre la base de que podría provocar la repatriación de las rentas al país de la residencia en orden a beneficiarse de las mismas, en lugar de fomentar la reinversión en la fuente⁹⁴². Y que, además, la generalización de las mismas puede desencadenar una auténtica carrera de incentivos fiscales entre países en vías de desarrollo con las negativas consecuencias que ello implicaría para éstos.

Finalmente, desde una perspectiva comunitaria se ha llamado la atención sobre la posible violación del principio comunitario de interdicción de la discriminación cuando un Estado miembro otorgase esta cláusula en favor de un país en vías de desarrollo o en virtud de una determinada coyuntura económica y no se la concediese a un país comunitario en la misma situación⁹⁴³.

Los países importadores de capital y tecnología vienen defendiendo la conveniencia de la aplicación y concesión de estas cláusulas atendiendo a varias razones. De una parte, señalan que, de conformidad con el consenso mundial en la materia, le corresponde al país de la fuente el derecho prioritario de gravamen, de manera que cuando este poder tributario se ejerce renunciando total o parcialmente al gravamen por la vía de conceder un incentivo fiscal, lo coherente con dicho consenso es preservar esta medida en el Estado de residencia del beneficiario, mas en ningún caso que sea este último Estado el que se aproveche de dicha renuncia impositiva⁹⁴⁴. De otra parte, se ha señalado que el argumento empleado por algunos Estados para denegar estas disposiciones debido a que distorsionan la neutralidad en la

⁹⁴² P.MCDANIEL & J.HAULT, *Introduction to US International Taxation*, op. cit. pp. 93 y ss.; G.GEST & G.TIXIER, *Droit Fiscal International*, op. cit. pp.155-158.

⁹⁴³ J.A.RÄDLER, "Tax treaties and the internal market", *Report Ridding (Anex 6)*, op. cit. pág.379.

⁹⁴⁴ K.VOGEL, "Taxation of foreign income -Principles and practice", op. cit. pág.5; Y.OH, *The US Policy on Tax Sparing Credit: its formation and theoretical defects*, op. cit. pp.35-37; M.PIRES, *Da Dupla Tributação*, op.cit. pp. 522-537.

exportación de capitales es poco convincente. En efecto, estos países mantienen que resulta inapropiado invocar la neutralidad fiscal a nivel internacional para denegar estas medidas, toda vez que no existe un concepto homogéneo o polivalente de la misma y, además, cada país, en uso de su soberanía fiscal independiente e ilimitada, puede configurar autónomamente su sistema tributario (tipos de gravamen, incentivos tributarios, exenciones), introduciendo otras tantas distorsiones fiscales que afectan igualmente a la localización internacional del capital y las inversiones⁹⁴⁵.

Asimismo, desde organizaciones internacionales como la ONU se ha venido postulando e impulsando la concesión de estas cláusulas, argumentando que su establecimiento en los CDI constituye uno de los mecanismos más eficaces para contribuir al desarrollo de los países con un nivel económico y de industrialización muy inferior a la media mundial⁹⁴⁶. No es de extrañar, pues, que en los comentarios a los artículos 23 A y B MC ONU se haya hecho especial hincapié en la conveniencia de introducir estos mecanismos cuando se negocie un CDI entre un país desarrollado y otro en vías de industrialización, aunque sí sorprende la ausencia de una mayor expresión de esta postura en el texto del citado precepto.

Ello no obstante, lo cierto es que en la hora actual asistimos a un cierto repliegue de esta técnica merced a diversas causas. Aparte de la rotunda oposición de determinados países exportadores de capital a su concesión (EE.UU.), el ocaso de estas cláusulas tiene bastante que ver con un cierto retroceso de la tendencia a instrumentalizar la ayuda a los países importadores de capital a través del mecanismo tributario, en favor de otras vías menos distorsionadoras como

⁹⁴⁵ Y.OH, *The US Policy on Tax Sparing Credit: its formation and theoretical defects*, op. cit. pp25-28.

⁹⁴⁶ Vid.: S.SURREY, *UN Model Convention for Tax Treaties between Developed and Developing Countries*, op. cit. pp.49-53.

la transferencia de tecnología, la asistencia mutua y la cooperación financiera mediante créditos blandos⁹⁴⁷. Otro de los motivos que ha incidido en la decadencia o crisis de estas cláusulas es la duda que los propios países que antes las defendían poseen actualmente sobre su eficacia a largo plazo, dado su efecto de no reinversión y el elevado coste recaudatorio que tienen, de manera que en muchos casos es preferible para éstos invocar o emplear otro tipo de mecanismos para resolver sus problemas de infraestructura⁹⁴⁸. Sin embargo, no faltan tampoco países que siguen aferrados a la idea de su conveniencia y que tratan de introducir estos mecanismos en los CDI que negocian con otros países supeditando, incluso, la conclusión de los mismos a la firma de éstas. Buena muestra de tal postura la aportan los últimos CDI ratificados por España⁹⁴⁹ con la India⁹⁵⁰, Filipinas⁹⁵¹, Argentina⁹⁵² y México⁹⁵³, aunque la tendencia prevalente, insistimos, viene siendo el progresivo abandono de la utilización de las cláusulas de

⁹⁴⁷ S.SURREY, "Changes in US taxation of business abroad: the possible alternatives", op.cit. pp.312-317.

⁹⁴⁸ G.KLUGMAN, *A Subsidiary in a Developing Country*, op. cit. pp.71-75.

⁹⁴⁹ Entre los CDI firmados por España que recogen el mecanismo de la imputación de impuestos no pagados destacan los siguientes: el convenio con Alemania (art.23.1.b), con Bélgica (art.23.5), con Brasil (art.23.2), con Bulgaria (art.21), con Canadá (art.XXIII.2), con China (art.24.1.c), Dinamarca (art.24.5), Finlandia (art.23.3), Francia (art.25.2), con Japón (art.23.3), con Marruecos (art.23.3), con Noruega (art.24.4), con Luxemburgo (art.24.1), con Países Bajos (Protocolo n°XIII), con el Reino Unido (art.24.2 y 3), con Suecia (art.XXIII.4); con Suiza (art.23.5), con Túnez (art.23.2). En este orden de cosas, E.RAMIREZ MEDINA, *Fiscalidad Financiera y Bursátil*, op. cit. pp.128 y ss., y J.M.FARRÉ ESPAÑOL, *Doble Imposición. Modelo OCDE 1992*, op. cit. pp.273-274, han señalado la posible aplicación conjunta de estas cláusulas convencionales con la Directiva 90/435/CE, de sociedades matrices y filiales en relación con los supuestos donde los citados mecanismos se refieran a dividendos bajo el ámbito de estas dos normativas. En algunos casos, como el Convenio con Dinamarca, dicha combinación podría tener como efecto la práctica no imposición sobre los mismos merced a la exención en la fuente y el *tax sparing* en la residencia. Sin embargo, a nuestro entender, resulta dudoso y discutible que esta combinación pueda tener lugar ya que, de un lado, el artículo 7.2 de la citada Directiva señala que la misma "no afectará a la aplicación de las disposiciones contempladas en la legislación nacional o en los convenios cuyo fin sea la eliminación o disminución de la doble imposición económica de los dividendos, en particular en lo que se refiere a aquellas disposiciones relativas al pago de créditos fiscales a los beneficiarios" y, de otro, el art.1.2 de la misma establece que "la presente Directiva no será obstáculo para la aplicación de disposiciones nacionales o convencionales que sean necesarias a fin de evitar abusos o fraudes". No obstante, aunque lo más razonable nos parece el aplicar una regulación u otra, según cual sea más ventajosa para el contribuyente, no arriesgamos una posición definitiva sobre el tema debido a la oscuridad y ambigüedad de estos preceptos, máxime a tenor de la reciente derogación del art.21 de la Ley 29/91, de 16 de diciembre (vid.: la disposición derogatoria única de la Ley 42/94, de 31 de diciembre). De la nueva LIS tampoco puede extraerse una postura clara dado que este problema no ha sido objeto de expresa regulación (vid.: el art.46.1.f LIS).

⁹⁵⁰ Artículo 25. 4 y 5 del Convenio de 8 de febrero de 1993.

⁹⁵¹ Artículo 23.4 del CDI de 7 de septiembre de 1994.

⁹⁵² Artículo 23.1.ii) del CDI de 21 de julio de 1994.

imputación de impuestos no pagados en favor de otras técnicas que alcancen de forma más eficiente y neutral los mismos objetivos.

1.4.5) La eliminación de la doble imposición internacional en los casos triangulares.

Se origina doble imposición internacional con carácter triangular cuando dos países someten a imposición un determinado hecho imponible a través de criterios de sujeción reales y un tercer Estado concurre a su gravamen en aplicación del criterio de sujeción personal. Lo habitual en estos casos viene siendo que no se elimine totalmente este fenómeno por cuanto que las técnicas que tradicionalmente se emplean resultan insuficientes.

Cuando el Estado de residencia del contribuyente operase con el método de exención, ésta no evitaría totalmente los efectos de la yuxtaposición de gravámenes porque el contribuyente estaría soportando la imposición de los países "fuente". El mismo efecto se produce cuando el Estado de residencia aplica el método de imputación ordinaria ya que la deducción concedida se limita a las rentas obtenidas y gravadas en el extranjero, de suerte que, en la mayoría de las ocasiones, será inferior a la suma de los gravámenes foráneos⁹⁵³.

A la vista de la relevancia que esta problemática suscita en algunos sectores, como el bancario y el de las aseguradoras, donde estas hipótesis son frecuentes, el Comité de Asuntos Fiscales ha adoptado varias propuestas de solución en su informe de 1992 sobre "Casos

⁹⁵³ Artículo 23.1.a) ii) y punto 12 del Protocolo al CDI de 24 de junio de 1992.

⁹⁵⁴ Vid.: F.A.GARCÍA PRATS, "Triangular cases and residence as a basis for alleviating international double taxation", op. cit. pp.476-477.

Triangulares⁹⁵⁵. Algunas de estas recomendaciones se han incorporado al Modelo de Convenio OCDE a través de sus comentarios⁹⁵⁶.

No obstante, cabe señalar que los supuestos a los que son aplicables estas propuestas no contemplan la totalidad de los casos triangulares sino tan sólo los más frecuentes. Concretamente, dicho informe aborda las situaciones en que un establecimiento permanente de una empresa residente de un Estado contratante (R) que se haya ubicado en el otro Estado contratante (P) obtiene rentas pasivas (dividendos, intereses y cánones) en un tercer Estado (F) concurriendo doble imposición internacional en el sentido antes indicado.

Como quiera que las soluciones tradicionales de exención o imputación por parte del Estado de residencia no sirven para dar una respuesta adecuada a estos casos, el Comité de Asuntos Fiscales OCDE considera que la resolución de este supuesto de doble imposición internacional pasa por la aplicación de estos métodos por el Estado de ubicación del establecimiento permanente.

Así, se considera y resulta mayoritariamente aceptado en el seno de la OCDE que cuando mediere un CDI, adoptado siguiendo el MC OCDE, entre el país de residencia de la empresa de la que el establecimiento permanente forma parte (R) y el Estado donde éste se haya

⁹⁵⁵ OCDE, "Cas Triangulaires", en *Questions de Fiscalité Internationale N°4*, -OCDE, Paris, 1992, pp.29-44.

⁹⁵⁶ Véanse los comentarios del Comité de Asuntos Fiscales OCDE (n°49-54) al artículo 24.3 MC OCDE. Complementariamente vid.: K.VAN RAAD, "The 1992 OECD Model Treaty: Triangular cases", *European Taxation*, September 1993, pp.298 y ss., y del mismo autor "1992 additions to articles 3(2) (interpretation) and 24 (non-discrimination) of the OECD Model and commentary", op. cit. pp.675 y ss.; PH.BAKER, *Double Taxation Conventions and International Tax Law*, op. cit. pp.396 y ss.; B.GOUTHIERE, *Les Impôts dans les Affaires Internationales*, op. cit. pp.570.574; J.L.DE JUAN PEÑALOSA, "Problemática tributaria internacional. Actuación a través de filiales y sucursales" en *Estudios sobre Tributación Bancaria*, Civitas, Madrid, 1985, especialmente, pág.401 y, del mismo autor "Intereses" en la obra colectiva *Relaciones Fiscales Internacionales*, op. cit. pág.262; J.M.FARRE ESPAÑOL, *La Doble Imposición. Modelo OCDE 1992*, op. cit. pp.282-284.

localizado (P), este último país, en virtud del principio de no discriminación previsto en el artículo 24 (apartado 4º MCs de 1963 y 1977, apartado 3º MCs de 1992 y 1995) del Convenio, queda obligado a aplicar el método de imputación establecido en su legislación interna en las mismas condiciones de las que se benefician los residentes del mismo en situaciones análogas⁹⁵⁷. La no aplicación en estos casos del método de exención obedece al hecho de que, en la mayoría de las ocasiones, los Estados contratantes emplean el método de imputación para eliminar la doble imposición internacional sobre las rentas cuya tributación está limitada en la fuente en orden a distribuir los costes de la supresión de este fenómeno entre ambos.

Asimismo, en las hipótesis donde el Estado de ubicación del establecimiento permanente sólo concediese dicha deducción en aplicación de un CDI se plantea el interrogante de si la imputación debe otorgarse en virtud del Convenio entre el Estado (R) y el Estado (P) o en aplicación del tratado entre el Estado (P) y el tercer país (F) donde tienen su fuente las rentas en cuestión. El Comité de Asuntos Fiscales OCDE se ha opuesto mayoritariamente a la extensión al establecimiento permanente del CDI entre los Estados (P) y (F), toda vez que vulneraría el principio del efecto relativo de los tratados (aplicación exclusiva a residentes de los

⁹⁵⁷ OCDE, "Cas Triangulaires", op. cit. pp.35-37. Entendemos que para que sea procedente aplicar el principio de no discriminación con este alcance es necesario que el CDI en cuestión recoja una cláusula idéntica o análoga a la prevista en el artículo 24.3 MCs OCDE 1992/1995 ó en el art.24.4 MCs OCDE 1963/1977. Todos los CDI ratificados por nuestro país recogen esta cláusula, con excepción del CDI con Australia que omite la totalidad del artículo 24 MC OCDE. Asimismo, la doctrina ha destacado con acierto que dicha obligación de eliminación de la doble imposición internacional por el país de ubicación del establecimiento permanente se extrae del principio de interdicción de las discriminaciones recogido en los artículos 7 y 52 TCEE tal y como viene siendo interpretado por la Corte Comunitaria de Luxemburgo (SSTJCE de 28 de enero de 1986, *Comisión/Francia*, Asunto 270/83, Rec.p.I-285; de 28 de enero de 1992, *Comisión/Bélgica*, Asunto 300/90, Recp.I-314 y ss.; de 28 de enero de 1992, *H.Bachmann*, Asunto 204/90, Rec.p.I-314; de 26 de enero de 1993, *Werner*, Asunto 112/91, Rec.p.I-419; de 13 de julio 1993, *Commerzbank*, Asunto 330/91, Rec.p.I-4017; de 14 de febrero de 1995, *Roland Schumacker*, Asunto 279/93, Rec.p.I-225 y ss.; de 11 de agosto de 1995, *Wielockx*, Asunto 80/94, *QF*, 16/95, pp.39 y ss.). No obstante, esta última solución solamente es aplicable en relación con el establecimiento permanente de empresas comunitarias ubicados en Estados miembros de la Unión Europea. Vid.: F.A.GARCÍA PRATS, "Triangular cases and residence as a basis for alleviating international double taxation", op. cit. pp. 477 y ss.

Estados contratantes) y ocasionaría muchos riesgos de *treaty shopping*⁹⁵⁸. Por ello, entiende que lo más adecuado es que la imputación derive de la aplicación del principio de no discriminación recogido en el CDI entre los Estados R y P, mas de conformidad con las condiciones de tributación previstas en el CDI entre R y F. Es decir, el Estado de ubicación del establecimiento permanente, en virtud del principio de no discriminación (artículo 24) del CDI entre R y P, debe conceder el beneficio del método de imputación del que se benefician sus residentes en aplicación del Convenio F y P, aunque la cuantía de la deducción por doble imposición internacional no excederá de la cantidad resultante de aplicar los tipos limitados de tributación en la fuente previstos por el CDI entre F y R⁹⁵⁹. De esta manera, será el impuesto más bajo de los que se puedan exaccionar en la fuente sobre las rentas en cuestión, en aplicación del CDI F-R o F-P, el que resulte deducible por un establecimiento permanente en el país de ubicación del mismo⁹⁶⁰. Asimismo, merece destacarse que la configuración del método de imputación viene dada por la legislación del Estado de ubicación del establecimiento permanente cuando la eliminación de la doble imposición internacional se efectúe por extensión a este ente de la normativa unilateral que este país recoge para sus residentes. Cuando la supresión de los efectos de este fenómeno se llevase a cabo en virtud de los diversos CDI existentes entendemos que las condiciones de aplicación del método de imputación vienen dadas por lo dispuesto en relación con esta técnica en el convenio entre F y P, sin perjuicio de lo antes expuesto sobre la cuantía imputable en el país de ubicación del establecimiento permanente⁹⁶¹.

⁹⁵⁸ OCDE, "Cas Triangulaires", op. cit. pp. 37-38. Asimismo, vid.: K. VOGEL, *Double Taxation Conventions*, op. cit. pág. 1132. De una opinión distinta participa F.A. GARCÍA PRATS, "Triangular cases and residence as a basis for alleviating international double taxation", op. cit. pp. 479-491.

⁹⁵⁹ Asimismo, K. VAN RAAD, "The 1992 OECD Model Treaty: Triangular cases", op. cit. pág. 299, entiende que si en aplicación del CDI F-P, los residentes de P se benefician en dicho país de un método más favorable que el previsto en su legislación interna, éste debe extenderse al establecimiento permanente allí ubicado.

⁹⁶⁰ Por contra, la ALI, *International Aspects of US Income Taxation II*, op. cit. pp. 137-141, postula la aplicación de la retención en la fuente más elevada de los CDI F-R o F-P en orden a evitar supuestos de *treaty shopping* y abusos de Convenio.

⁹⁶¹ Vid.: el n°52 de los comentarios al artículo 24.3 MC OCDE (1992 y 1995).

El Comité de Asuntos Fiscales OCDE considera que esta solución se desprende directamente del tenor literal del artículo 24.3 MC OCDE. No obstante, en tanto algunos países (Irlanda, Suiza y el Reino Unido) disienten de esta opinión, el Comité Fiscal OCDE aconseja que estos extremos se clarifiquen expresamente, añadiendo la siguiente cláusula al apartado 3º del artículo 24 del Convenio⁹⁶²:

“Cuando un establecimiento permanente ubicado en un Estado contratante de una empresa de otro Estado contratante reciba dividendos, intereses o cánones de un tercer Estado y el derecho o los títulos (*activos/assets*) en relación con los que los dividendos, intereses y cánones son pagados están efectivamente conectados con dicho establecimiento permanente, el Estado contratante mencionado en primer término concederá una deducción del impuesto pagado al tercer Estado sobre los dividendos, intereses y cánones, según el caso, mas la cuantía de dicha deducción no excederá la cantidad calculada aplicando el tipo impositivo previsto para las mismas en el convenio de doble imposición internacional sobre la renta y el patrimonio entre el Estado contratante del que la empresa es residente y el tercer Estado”.

Asimismo, el Comité de Asuntos Fiscales OCDE ha considerado necesario advertir de algunos abusos que pueden cometerse en estos supuestos triangulares. Particularmente, se ha observado cómo cuando el Estado de residencia de una empresa declara exentos los beneficios de un establecimiento permanente ubicado en el otro Estado contratante existe un riesgo de que la empresa transfiera activos, como acciones y patentes, al establecimiento permanente situado

⁹⁶² N°52 de los comentarios del Comité de Asuntos Fiscales OCDE al artículo 24.3 MC OCDE. Asimismo, en orden a impedir operaciones de evasión fiscal internacional se recomienda a los Estados que introduzcan una disposición en CDI entre R-F estableciendo que la empresa puede invocar los beneficios del convenio únicamente si la renta obtenida a través del establecimiento permanente ubicado en el otro Estado (P) está sometida a imposición normalmente en dicho Estado (n°53 de los comentarios al artículo 24.3 MC OCDE).

en un país que ofrece un tratamiento fiscal ventajoso para las rentas derivadas de los citados activos. En estos supuestos, puede acontecer que estas rentas no fueran objeto de imposición en ninguno de los tres Estados con los que éstas presentan conexión. Para evitar estas prácticas puede incluirse una cláusula en el CDI entre el país de residencia de la empresa y el tercer Estado, estableciendo que ésta únicamente puede invocar los beneficios del CDI si la renta obtenida por el establecimiento permanente ubicado en el otro Estado está sujeta en este último país sin que medien exenciones o bonificaciones relevantes⁹⁶³.

En relación con el resto de los casos triangulares que pueden plantearse, el Comité Fiscal OCDE considera imposible proponer una solución uniforme de manera que éstos deberán resolverse previamente a través de un pacto entre los Estados contratantes, o bien una vez originado el problema acudiendo al expediente del procedimiento amistoso previsto en los CDI (art.25 MC OCDE)⁹⁶⁴.

⁹⁶³ N°53 de los comentarios al artículo 24.3 MC OCDE.

⁹⁶⁴ N°54 de los comentarios del Comité de Asuntos Fiscales OCDE al artículo 24.3 MC OCDE. Asimismo, en los comentarios al artículo 21.2 (n°5) MC OCDE se especifica el modo en que deben actuar los Estados contratantes para eliminar la eventual doble imposición internacional que se presente en los supuestos donde el establecimiento permanente de un Estado contratante (R) situado en el otro Estado (P) obtenga rentas en el primero de éstos. Generalmente este fenómeno no concurrirá en la medida en que los artículos 7 y 23 MC OCDE impiden que el país de residencia de la persona (R) que en estos casos es también el Estado de la fuente) de las rentas (dividendos, intereses y cánones) imputables al establecimiento permanente ubicado en el otro Estado contratante (P) puedan someterse a imposición en el primero. No obstante, cuando los Estados contratantes pactasen la posibilidad de que el Estado de residencia de la empresa de la que forma parte el establecimiento permanente ubicado en el otro Estado contratante pudiera someter a imposición estas rentas en la fuente, también deberían estipular la supresión de los efectos de la doble imposición originada. El Comité Fiscal OCDE entiende que en estos últimos casos debe ser el país de localización del establecimiento permanente el que eliminara el citado fenómeno cuando, claro está, sometiera a imposición las citadas rentas.

1.4.6) La reglas de los Modelos de Convenio sobre ajustes primarios y secundarios y su incidencia en los métodos de eliminación de la doble imposición internacional.

Como ya expusimos cuando analizamos esta cuestión en el marco de las medidas unilaterales, resulta habitual en el panorama internacional que los Estados corrijan los beneficios u operaciones entre personas asociadas o vinculadas cuando éstas no se ajustan al principio de plena concurrencia. En este orden de cosas, la OCDE a través de su Comité Fiscal ha desempeñado un papel muy relevante uniformando las reglas básicas que deben disciplinar el proceder de las Administraciones fiscales en este ámbito⁹⁶⁵. Buena parte de estos principios se han venido plasmando en diferentes informes de este Comité, algunos de los cuales se han ido incorporando al Modelo de Convenio OCDE a través de sus comentarios⁹⁶⁶.

Conviene destacar desde un principio que las correcciones fiscales que llevan a cabo las Administraciones tributarias cuando las transacciones entre empresas asociadas no se adecuan al principio de plena concurrencia (ya mediando precios de transferencia o bien en supuestos de subcapitalización), a nuestro entender, no tienen en todo caso un carácter antievasor. Por el contrario, como ha reconocido recientemente el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, se trata de restablecer la vigencia de un importantísimo principio internacional de distribución del poder tributario entre los Estados, a saber: el principio de plena concurrencia entre partes

⁹⁶⁵ Vid.: OCDE, *Precios de Transferencia y Empresas Multinacionales*, (versión española a cargo de J.M. De la Villa Gil), IEP, Madrid, 1986; "La Sous-Capitalisation" en *Questions de Fiscalité Internationale*, n°2, OCDE, Paris, 1987, pp.8-38; *Les Aspects Fiscaux des Prix de Transfert Pratiqués au sein des Entreprises Multinationales*, OCDE, Paris, 1993; *Transfer Prices Guidelines for Multinational Enterprises*, OECD, Paris, 1994 (*Intertax*, n°8-9/94, pp.356 y ss.) y *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises. Part II. Applications*; *Intertax*, n°6-7/95, pp.312 y ss.; M.CAVESTANY MANZANEDO, "Los ajustes fiscales sobre los precios de transferencia de los bienes intangibles: los EE.UU. frente a la OCDE", *Carta Tributaria*, Monografías, n°184, 1993.

⁹⁶⁶ Véanse los comentarios del Comité Fiscal OCDE a los artículos 9 (n°1-9), 11.6 (n°32-36), 23 (n°67 y ss) y 25 (n°9, 10 y 34).

independientes⁹⁶⁷. Como se sabe, a través de la aplicación de este postulado cada Estado ostenta el derecho a gravar los beneficios que los contribuyentes hubieran obtenido en su país de haber sido personas independientes en situación de plena concurrencia en el mercado. En este entendimiento, las correcciones fiscales que efectúan los Estados para adecuar la imposición al principio de plena concurrencia vienen a integrar, a la postre, una manifestación del consenso mundial en el reparto internacional del poder tributario y, sobre esta base, éstos deben ser conscientes de las múltiples implicaciones (especialmente la doble imposición internacional y económica) que para todas las partes implicadas pueden tener estos ajustes.

En primer lugar, en relación con los supuestos donde median precios de transferencia, debe señalarse que los Convenios-tipo OCDE, ONU y EE.UU. permiten que las Administraciones tributarias de los Estados contratantes lleven a cabo ajustes de las operaciones entre personas asociadas cuando las condiciones pactadas difieren de las que hubieran mediado si las partes de la transacción fueran independientes y concurrieran en el mercado⁹⁶⁸. Así, un Estado contratante, en virtud de diferentes preceptos del CDI, puede corregir el beneficio imponible de una empresa en la medida en que éste se aparte del principio de plena concurrencia pudiendo, en consecuencia, someterla a gravamen de conformidad con la base imponible ajustada (*initial adjustment*)⁹⁶⁹. En estos supuestos los Modelos de Convenio modernos han

⁹⁶⁷ OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Part II*, op. cit. párrafo 124 *in fine*. En el mismo sentido, PH.JANS, *Les Transferts Indirects de Bénéfices entre Sociétés Interdépendantes (Droit Fiscal Belge et Comparé. Perspectives Internationales et Communautaires Européennes)*, Bruylant, Bruxelles, 1976, pp.35-37.

⁹⁶⁸ Vid.: el artículo 9 MCs OCDE, ONU y EE.UU.

⁹⁶⁹ Vid.: el artículo 9 MCs OCDE, ONU y EE.UU. Asimismo, entendemos que estos ajustes son también procedentes en relación con los supuestos de transacciones entre el establecimiento permanente y su casa central, de conformidad con el artículo 7 teniendo en cuenta las matizaciones del Comité Fiscal OCDE sobre la extensión del principio de plena concurrencia en estos casos. Véanse los nº2, 11-13, 16 y ss. de los comentarios al artículo 7 MC OCDE, así como el artículo 4.2 Convenio 90/436, de 13 de julio 1990 y el art.16.3 LIS. Vid.: J.A.RÄDLER, "Tax treaties and the internal market" en el *Report Ridding (Anex 6)*, op. cit. pág.375; PH.BAKER, *Double Taxation Conventions and International Tax Law*, op. cit. pp.179-181; D.CARBAJO VASCO, "El concepto de establecimiento permanente en el MC OCDE, consideraciones críticas", op. cit. pp.47 y ss.; C.CUBILLO VALVERDE, "Empresas asociadas: el artículo 9 MC OCDE 1977" en *Estudios de Doble Imposición Internacional*, op. cit. pág.285; M.A.SÁNCHEZ JIMÉNEZ, "La doble imposición sobre los beneficios del establecimiento permanente de empresas

establecido la necesidad de llevar a cabo un ajuste correlativo por parte del otro Estado contratante en orden a eliminar la doble imposición económica que se origina en estos casos, así como para adecuar la imposición de los contribuyentes al principio de plena concurrencia (*matching adjustment*)⁹⁷⁰. Sin embargo, hay que señalar que no estamos ante un ajuste bilateral automático, sino que la obligación del otro Estado contratante de efectuar una corrección correlativa existe únicamente en los casos en que este país confirme la práctica del ajuste inicial y exprese su conformidad sobre la cuantía del mismo (ajuste bilateral semiautomático)⁹⁷¹. Cuando estas condiciones se reúnan dicho Estado contratante debe efectuar un ajuste en la tributación de la empresa afectada eliminando la doble imposición⁹⁷².

comunitarias”, op. cit. pp.88-90; A.BAENA AGUILAR, *La Obligación Real de Contribuir en el IRPF*, op. cit. pp.131 y ss.; M.EGUINO, “Las actividades empresariales de los no residentes” op. cit. pág.13; M.A.DELGADO HERNÁNDEZ, “Problemas de determinación de algunas partidas que integran la base imponible de los EP en España”, *GF*, n°78/90, pp.191 y ss. En este sentido, vid.: las RRDGT de 6 de junio 1991 (VGP, pág.1004), de 19 de julio de 1988 (FNR, pág.83), de 3 de septiembre de 1991 (FNR, pág.217), de 7 de diciembre de 1987 (FNR, pp.237-238) y la R.TEAC de 2 de marzo de 1994 (*JT*, 39/94, Ar.500).

⁹⁷⁰ En este sentido, véanse los comentarios n°1-7 al artículo 9 MC ODE. Vid.: K.VOGEL, *Double Taxation Conventions*, op. cit. pp.413-452; P.H.BAKER, *Double Taxation Conventions and International Tax Law*, op. cit. pp.211-221; el párrafo n°4 y 12 del informe OCDE, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises (1994)*, así como los párrafos 124, 145 y 148 del informe *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, op. cit.

⁹⁷¹ N°5-6 de los comentarios al artículo 9.2 MC OCDE. Asimismo, vid.: OCDE, *Precios de Transferencia y Empresas Multinacionales*, op. cit. pp.115-117 (párrafos 23-29); OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinationals and Tax Administrations. Part II*, op. cit. párrafos 148-151; KLUGMAN, *A Subsidiary in a Developing Country*, op. cit. pp.113 y ss.; RHOADES & LANGER, *Income Taxation of Foreign Related Transactions*, vol.2, Chapter 9, op. cit. pp.19 y ss.; E.D.RYAN, “The practical effect of US treaties to US persons: the interrelationship with the foreign tax credit” en la obra colectiva *1977 Tax Treaties and Competent Authority*, op. cit. pp.119-123; G.J.HARLEY, *International Division of the Income Tax Base*, op. cit. pp.163-234; T.HORST, “Transfer Pricing in the US” en *Tax Treatment of Transfer Pricing*, vol.3, op. cit. pp.63 y ss.; H.J.BECKER, “Transfer pricing corresponding adjustment and the mutual procedure”, *The Journal of Strategy in International Taxation*, vol.1, n°2, 1985, pp.140 y ss.; V.COMBARROS VILLANUEVA, *Régimen Tributario de las Operaciones entre Sociedades Vinculadas en el IS*, op. cit. pp.65 y ss.; E.SANZ GADEA, *Impuesto sobre Sociedades (Comentarios y Casos Prácticos)*, tomo 1, op. cit. pp.310-313; J.QUINTÁS BERMUDEZ, “Las relaciones intergrupo en el IS”, *RDFHP*, n°166/168, pp.995 y ss.; E.SANZ GADEA, “Operaciones Vinculadas”, *Revista de Estudios Financieros*, n°103, pp.5-15; A.GOTA LOSADA, “La internacionalidad de los impuestos sobre la renta, sociedades y patrimonio” en *Relaciones Fiscales Internacionales*, op. cit. pp.50-55; C.CUBILLO VALVERDE, “Empresas Asociadas: el artículo 9 MC OCDE 1977”, op. cit. pp.265-268; J.ONRUBIA FERNÁNDEZ, “Ingresos y gastos por operaciones vinculadas: ley 61/78. Problemática en el ámbito internacional”, *Actualidad Financiera*, n°24, 1988, pp.1164-1174 (1173). Nótese que no existe obligatoriedad de llevar a cabo un ajuste correlativo cuando el inicial tiene como fin corregir operaciones fraudulentas donde ha habido una manipulación deliberada de los precios por las partes (n°70 del *Mutual Agreement Report*, OCDE, Paris, 1984). Así se ha estipulado expresamente en el punto 1° del Protocolo al CDI España-Canadá, de 23 de noviembre de 1976.

⁹⁷² En este orden de cosas, la OCDE en el informe, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. Part II*, op. cit. párrafos 124 y 153, insiste en la necesidad de que las Administraciones fiscales de los Estados implicados sean conscientes de las múltiples distorsiones que pueden conllevar las disputas en esta materia, recomendando actuar de buena fe para facilitar un acuerdo que establezca una

La supresión de este fenómeno se lleva a cabo, ya eximiendo de imposición en la misma una cuantía análoga a la corregida en la otra empresa (método de exención), ya concediendo una deducción equivalente al gravamen soportado en aplicación del ajuste inicial (método de imputación)⁹⁷³. También aquí el MC OCDE se limita a establecer vagamente las fórmulas a través de las cuales debe eliminarse la doble imposición resultante de los ajustes en el marco de los CDI. La concreta delimitación de los perfiles con que deben llevarse a efecto estos principios habrá que obtenerlos de la legislación interna de los Estados contratantes o del pacto alcanzado entre éstos en el seno del procedimiento amistoso⁹⁷⁴. Ciertamente, una vez más la desregulación del MC OCDE puede ocasionar que la doble imposición originada en aplicación del mismo no sea eliminada. Piénsese, por ejemplo, en los supuestos de correcciones de bases imponibles donde el país que debe llevar a cabo la supresión del fenómeno emplea el método de imputación limitando la cuantía de la deducción a lo establecido en su Derecho interno o bien concurren una situación de insuficiencia de cuota o de pérdidas que impidiera la aplicación de este mecanismo. En estas hipótesis, bastante frecuentes en la práctica, lo habitual será que no se suprima la doble imposición resultante de ajustes realizados de conformidad con el convenio. A nuestro juicio, la solución más correcta pasaría por regular, aunque fuera mínimamente, esta cuestión en el MC OCDE y en los CDI en aras de que este defecto técnico no malograra todo el complejo y laborioso procedimiento previo que supone alcanzar acuerdos en materia de ajustes entre empresas asociadas. Por lo que se refiere a las hipótesis que antes hemos destacado entendemos que la alternativa que más se adecua a los objetivos y texto de los CDI pasaría por la

distribución equitativa del poder de imposición, así como la supresión del fenómeno (doble imposición internacional o económica).

⁹⁷³ N°7 de los comentarios al artículo 9.2 MC OCDE.

imputación total de una deducción equivalente al gravamen soportado en aplicación del ajuste inicial. Cuando esta deducción no hubiera podido practicarse en el período impositivo correspondiente, habría que articular mecanismos complementarios, como por ejemplo la traslación de la suma restante a otros ejercicios pasados o futuros.

Así pues, cuando mediara consenso entre los Estados contratantes sobre la adecuación del ajuste, su cuantía y la calificación de las rentas ajustadas dicha coordinación de soberanías fiscales articulada sobre la base del CDI permite la resolución de la doble imposición económica propia de estos supuestos⁹⁷⁵.

Del mismo modo, se entiende que los Estados contratantes deben reajustar, si fuera necesario, la imposición de las empresas parte de la transacción corregida, así como los métodos para eliminar la doble imposición internacional redeterminándolos en coherencia con los ajustes realizados previamente⁹⁷⁶. En efecto, la adecuación de los métodos de eliminación de la doble imposición a los ajustes resulta del todo necesaria si se quiere conservar el buen funcionamiento

⁹⁷⁴ Vid.: los números 9, 10, 22 y 34 de los comentarios al artículo 25 MC OCDE. A su vez, esta es la vía que parece haberse previsto en el número 3º del artículo 25 del CDI España-Austria (en la redacción dada por el Protocolo de 24 de febrero de 1995).

⁹⁷⁵ K. VOGEL, *Double Taxation Conventions*, op. cit. pág.449.

⁹⁷⁶ Vid.: BISCHER & FEINSCHREIBER, *Fundamentals of International Tax Law*, op. cit. pp.80 y ss.; KUNTZ & PERONI, *US International Taxation*, vol.1, op. cit. B4-pp.109 y ss., A3-pág.109; B.W.REYNOLDS, "Foreign corporation liable for income tax on allocated income", *J.Tax.*, nº6, vol.80, 1994, pp.372 y ss.; H. SHANNON, "US IRS-Ruling- application procedure and effect on tax liability", *Intertax*, 1986, pp.184 y ss.; Y.NOËL, *La Double Imposition Internationale résultant des Redressements Comptables entre Sociétés Apparentés et son élimination*, op.cit. pp.101-103; A.GOTA LOSADA, *Tratado del IS*, tomo II, op. cit. pp.394-395, 397 y 521; J.L.PRADA LARREA, "Precios de transferencia y sentido de los ajustes en la fiscalidad interna e internacional", *Carta Tributaria*, Monografías, nº230/95, especialmente, pp. 10-11. Cabe destacar, asimismo, que la Administración tributaria federal norteamericana, en ocasiones, requiere para el recómputo de la imputación por un ajuste del artículo 9 CDI que se agote la vía del procedimiento amistoso limitando la redeterminación al resultado de dicho acuerdo (*Rev.Proc.* 91-23, 1991-1 CB 534; *Treas.Reg.* 1901-2 (e) (5) (y)). Nótese que el nº3 del artículo 9 MC EE.UU. supedita la ejecución de los ajustes a lo establecido en su legislación interna (vid.: E.REAVEY, "IRS restates its denial of foreign tax credit where competent authority relief is not sought", *Tax Mgmt. Int'l J.*, vol.22, nº1, 1993, pp.34 y ss.). Resulta también reseñable cómo la redeterminación de la obligación de contribuir como la de los métodos de eliminación de eliminación de la doble imposición internacional ha sido admitida implícitamente por la Audiencia Nacional (SAN de 18 de enero de 1994, *JT* 95, Ar.39).

de estas técnicas, ya que de no efectuarse aquí la oportuna corrección de la imputación o de la exención podría concurrir doble imposición internacional residual o bien el fenómeno inverso⁹⁷⁷.

Piénsese, por ejemplo, en un caso donde la sociedad Alfa, residente de R, cede a la sociedad Beta, residente de F, los derechos de explotación de una marca comercial abonando a Alfa unos cánones que están sujetos a imposición en F y en R de conformidad con el CDI entre ambos. Posteriormente, el Estado F considera que la operación no se había pactado de acuerdo con el principio de plena concurrencia y aumenta la base imponible de Beta permitiendo que ésta deduzca únicamente los cánones ajustados. Por su parte, las autoridades fiscales competentes del Estado R confirman la oportunidad y cuantía del ajuste inicial y corrigen el beneficio de Alfa excluyendo dichos cánones de su base imponible. Ciertamente, concurriendo estas premisas lo coherente, a nuestro juicio, es que, de un lado, el Estado F corrija la retención en la fuente girada sobre los cánones inicialmente pagados, redeterminando así la obligación tributaria de Alfa a lo establecido en el ajuste inicial y, de otro, que el Estado R redetermine el método de eliminación de la doble imposición internacional del que se benefició Alfa, adecuando la cuantía de la exención o de la imputación a las cantidades cifradas por los ajustes. De no llevarse a cabo esta corrección correlativa en los métodos tendría lugar una disfunción de estas técnicas que acarrearía consecuencias negativas para el contribuyente y para los propios Estados vulnerándose de alguna forma la finalidad de los CDI. Por contra, realizándose los ajustes de conformidad con las reglas de los Convenios-tipo éstos garantizan, generalmente, la supresión de la doble imposición resultante de las correcciones fiscales y excluyendo las mayores disfunciones que éstas pueden originar en las técnicas de eliminación de la doble imposición internacional

⁹⁷⁷ Vid.: B.GOUTHIERE, *Les Impôts dans les Affaires Internationales*, op. cit. pp.807-810.

previstas en sus artículos 23 A y B, garantizando, a la postre, la observancia del consenso sobre el reparto del poder tributario alcanzado entre los dos países a través del CDI.

Sin embargo, en no pocas ocasiones estas condiciones no se reúnen y hay que acudir a otros mecanismos complementarios para alcanzar la coordinación de poderes tributarios que es imprescindible para salvaguardar la neutralidad de estos ajustes. En efecto, frecuentemente las correcciones realizadas por un Estado contratante, en aplicación de diferentes preceptos del Convenio, no son aceptadas por el otro Estado contratante al disentir de la oportunidad, cuantía o calificación derivada del ajuste inicial denegando el correlativo y, con ello, resultando doble imposición (económica o internacional) para las empresas implicadas.

En relación con estas hipótesis, los Modelos de Convenio vienen considerando que la vía más adecuada para resolver estos conflictos es el procedimiento amistoso previsto en el artículo 25 de estos Convenios-tipo⁹⁷⁸. Este mecanismo, según el Comité de Asuntos Fiscales OCDE, es válido para solucionar cualquier problema de doble imposición internacional y económica derivado de ajustes, de interpretación, aunque no se haya previsto en el CDI el apartado 2º del artículo 9 del MC OCDE⁹⁷⁹. En aplicación de los acuerdos a los que se lleguen en el seno de este procedimiento pueden resolverse las cuestiones que antes hemos expuesto eliminando las disfunciones y sobrecargas propias de los ajustes unilaterales debido a que se recupera el consenso y la coordinación sobre las correcciones impositivas a realizar en ambos países⁹⁸⁰.

⁹⁷⁸ N° 9, 10 y 34 de los comentarios del Comité de Asuntos Fiscales al artículo 25 MC OCDE.

⁹⁷⁹ OCDE, *Precios de Transferencia y Empresas Multinacionales*, op. cit. pp.130-131 (parágrafos 75 a 79) y *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. Part II*, op. cit. parágrafo nº149. Vid.: el nº10 de los comentarios al artículo 25 MC OCDE, así como la obra de PHBAKER, *Double Taxation Conventions and International Tax Law*, op. cit. pág.221.

⁹⁸⁰ OCDE, *Precios de Transferencia y Empresas Multinacionales*, op. cit. pp.117 y ss. (parágrafos nº29-40).

No obstante, en los últimos tiempos la práctica internacional viene desvelando los múltiples inconvenientes que presenta el procedimiento amistoso para resolver los conflictos de ajustes entre empresas asociadas. En particular, se ha destacado la lentitud procesal, su escasa flexibilidad, así como su ineficacia para obtener un acuerdo donde concurren posiciones muy distantes o encontradas entre las Administraciones implicadas, esencialmente por que este mecanismo no garantiza una solución obligatoria para las partes⁹⁸¹. Es por ello que cada día viene ganando más adeptos la tesis que postula reconducir estos problemas a un procedimiento arbitral, habida cuenta de que es más flexible, rápido y permite alcanzar una decisión vinculante para las Administraciones parte en el conflicto y para el contribuyente beneficiario del mismo⁹⁸². De hecho, este último mecanismo se recoge en alguno de los CDI más modernos⁹⁸³, en otros Convenios tributarios como los de Seguridad Social⁹⁸⁴ y es la vía elegida en el marco de la Comunidad Europea (Convenio 90/436)⁹⁸⁵ para resolver esta problemática. Sin embargo, en el

⁹⁸¹ Vid.: J.M. DE LA VILLA GIL, *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Tomo XIV, op. cit. pp. 438-443.

⁹⁸² En este sentido, vid.: ALI, *International Aspects of US Income Taxation II*, op. cit. pp.94-110; IFA, *Resolution of Tax Treaty Conflicts by Arbitration*, Kluwer, Deventer, 1994; A.FOGARASI, R.A.GORDON & J.VENUTI, "Use of international arbitration to resolve double taxation cases", *Tax Mgmt. Int'l J.*, vol.18, n°8/89, pp.319 y ss.; H.BECKER, "Transfer pricing corresponding adjustment and the mutual procedure", op. cit. pp.140 y ss.; P.KERLAN, "International disputes with respect to tax conventions. The French view" en *1977 Tax Treaties and Competent Authority*, op. cit. pp.219-262; D.R.TILLINGHAST, "The choice of issues to be submitted to arbitration under income tax conventions" en *Essays on International Taxation*, op. cit. pp.351-356; R.FALCÓN Y TELLA, "El arbitraje tributario", *QF*, n°2/95, pp.5 y ss.

⁹⁸³ Así el CDI Alemania-Francia de 28 de septiembre de 1989 (artículo 25.1).

⁹⁸⁴ En muchos de los convenios bilaterales de Seguridad Social que España ha firmado se recogen la solución arbitral como vía para resolver conflictos de aplicación e interpretación del tratado. Entre éstos pueden verse los siguientes: convenio con Alemania, de 4 de diciembre de 1973 (BOE 28-10-1987) (art.52); convenio con Austria, de 6 de noviembre de 1981 (BOE 8-7-1983) (art.43); convenio con EE.UU, de 30 de septiembre de 1986 (BOE 29-3-1988) (art.22); convenio con Francia, de 31 de noviembre 1974 (BOE 24-3-76) (art.74.2); convenio con Luxemburgo, de 8 de mayo de 1969 (BOE 23-4-1973) (art.38.2); convenio con Marruecos, de 6 de noviembre de 1979 (BOE 13-10-1982) (art.40); convenio con Países Bajos, de 5 de febrero de 1974 (BOE 20-3-1975) (art.45); acuerdo administrativo Hispano-Peruano, de 24 de diciembre de 1978 (BOE 12-6-1985) (art.26); convenio con Portugal, de 11 de julio de 1969 (BOE 28-7-70) (art.33); convenio con el Reino Unido, de 13 de septiembre de 1974 (BOE 31-3-75) (art.33); convenio con Suiza, de 13 noviembre de 1969 (BOE de 1-9-70) (art.29).

⁹⁸⁵ Vid.: el artículo 6 del Convenio multilateral 90/436, de 23 de julio 1990 (ratificado por España por instrumento de 10 de abril de 1992) (BOE 304, de 21 de diciembre de 1994). Nótese, a su vez, que el Convenio 90/436 en tanto integra un tratado internacional del mismo tipo que los CDI podría aplicarse en relación con problemas suscitados en el marco de éstos por aplicación de la regla *lex specialis*, siempre y cuando, claro está, los Estados contratantes fueran parte del mismo. Esta es la interpretación que, en nuestra opinión, se desprende del artículo 15 del Convenio 90/436. De un mismo parecer participa L.HINNECKENS, "Compatibility of bilateral tax treaties with

seno de la OCDE no existe un consenso suficiente para cambiar de criterio abandonando el procedimiento amistoso en favor del arbitraje debido a la importante dosis de cesión de soberanía fiscal que este último conlleva⁹⁸⁶.

Por lo que se refiere a la postura de nuestro país ante esta problemática resulta destacable cómo la mayor parte de los CDI suscritos por España no contienen el apartado 2º del artículo 9 MC OCDE. En estos casos, los Estados contratantes no están obligados a llevar a efecto una ajuste correlativo. Únicamente los convenios con Australia, Argentina, Canadá, Checoslovaquia, EE.UU., Filipinas, Irlanda, Polonia, Portugal, Rumania y Suecia contienen la cláusula de ajuste bilateral semiautomático. Asimismo, algunos de estos CDI especifican un plazo de prescripción para realizar los ajustes que, generalmente, se ha hecho coincidir con el señalado en su legislación interna⁹⁸⁷. En relación con el resto de CDI que sólo recogen el apartado 1º del artículo 9 MC OCDE, debido, fundamentalmente, a negociarse siguiendo el MC OCDE 1963, el Comité de Asuntos Fiscales OCDE considera que el establecimiento de este precepto es indicativo de la intención de los Estados contratantes de que el convenio se aplique también a los casos de doble imposición que se originan en este ámbito. Como consecuencia de

EEC tax law. The rules", op. cit. pág.61 nota 45. A su vez, el TJCE parece haber llegado una conclusión similar en la sentencia de 26 de diciembre de 1994 (Asunto 406/92, *Tatry*, Rec.p.I-439) analizando las relaciones entre el Convenio de Bruselas de 1968, basado también en el art.220 TCEE, y otros tratados internacionales bilaterales. De otra opinión participa L.DOCAVO ALBERTI cuando considera al Convenio 90/436 como Derecho Comunitario en la medida que persigue objetivos comunitarios. Para este autor dicho tratado viene investido de primacía comunitaria y, por tanto, es de aplicación preferente a los CDI, salvo cuando éstos fueran más favorables. (L.DOCAVO ALBERTI, "Convenio de 23 de julio de 1990 (ratificado por instrumento de 10 de abril de 1992) Impuesto sobre la Renta. Comunidad Europea. Supresión de doble imposición en caso de corrección de beneficios entre empresas asociadas", *Impuestos*, nº4/96, pág.63).

⁹⁸⁶ Vid.: OCDE, *Precios de Transferencia y Empresas Multinacionales*, op. cit. pp. 121 y ss (párrafo nº41 y ss.); OCDE, *Les Aspects Fiscaux des Prix de Transfert Pratiqués au sein des Entreprises Multinationales*, OCDE, Paris, 1993, pp.xi y xiii, y 28-29. Asimismo, la OCDE en la introducción al Report 1994, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises*, anuncia la elaboración de un nuevo informe sobre el procedimiento amistoso y el arbitraje en relación con estas cuestiones para mediados de 1995. La parte segunda de este último informe, pese a poner de manifiesto la progresiva expansión del arbitraje en la escena internacional, omite tomar postura sobre el tema considerando necesario un mayor estudio de los perfiles de esta institución (vid.: los párrafos 277 a 281 del informe *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Part II*, op. cit.).

⁹⁸⁷ Así se establece en los CDI de España con Canadá (art.11.3), con Rumania (art.9.3) y con Filipinas (art.9.3).

todo ello, los Estados contratantes pueden suprimir este fenómeno contrario al espíritu del CDI a través del procedimiento amistoso previsto en el artículo 25 MC OCDE⁹⁸⁸.

Otros supuestos singulares que pueden afectar al funcionamiento de los métodos de eliminación de la doble imposición internacional derivan de la aplicación de las reglas de subcapitalización en el seno de los CDI.

Se entiende que concurre subcapitalización cuando la proporción entre el volumen de recursos propios y ajenos procedentes directa o indirectamente de sociedades del grupo supera aquel canon que podría considerarse normal en situaciones de libre concurrencia. Así pues, este fenómeno implica la existencia de una estructura financiera en la que priman los recursos ajenos procedentes de sociedades vinculadas con el objetivo de reducir el beneficio imponible de la filial. Nótese que la subcapitalización constituye un problema diferente al integrado por los préstamos intragrupo con intereses excesivos, muy bajos o sin remuneración. Es cierto que ambos fenómenos participan de características comunes, como originarse fruto de una planificación entre personas vinculadas bajo control común y constituir una transgresión del principio de plena concurrencia en el mercado⁹⁸⁹. Mas, en la subcapitalización es indiferente la existencia o no de

⁹⁸⁸ Vid.: los nº9 y 10 de los comentarios al artículo 25 MC OCDE.

⁹⁸⁹ En torno al tema de la subcapitalización de sociedades pueden consultarse los siguientes estudios: B.JACKSON, "Thin Capitalisation", *European Taxation*, 1990, pp.319 y ss.; J.D.B.OLIVER, "Interest, dividend and the elimination of double taxation (articles 10, 11 and 23)", *Intertax*, nº12/92, pp.680 y ss.; C.PALAO TABOADA, "La subcapitalización y los convenios de doble imposición", *Revista de Estudios Financieros*, nº137-138, pp.77 y ss.; A.REY ARNÁIZ, "La subcapitalización", *GF*, (Anuario 1993), Tomo 1, pp.491 y ss.; V.GONZÁLEZ POVEDA, "La subcapitalización: un problema nuevo del Impuesto sobre Sociedades", *Impuestos*, Tomo II, 1992, pp.82 y ss.; G.GUTIERREZ SÁNCHEZ, REGIFE LONGEDO, TOMÁS HERNÁNDEZ, "Aspectos internacionales de la evasión y el fraude fiscal", *Impuestos*, nº22, 1993, pp.12 y ss., 16 y ss.; J.L. DE JUAN PEÑALOSA, "Modelo OCDE/92", *Impuestos*, nº15-16, 1993, pp.18 y ss.; G.GUTIERREZ DE PABLO, "Diversos aspectos de la planificación fiscal internacional y el uso de los paraísos fiscales. Análisis de algunas medidas de prevención", *Impuestos*, nº10/95, pp.25-26; F.REY Y COLLADO, "Aspectos fiscales de la subcapitalización de sociedades: Derecho Comparado", *Impuestos*, Tomo 1, 1993, pp.77 y ss.; E.SANZ GADEA, *Impuesto sobre Sociedades (Comentarios y Casos Prácticos)*, Tomo 1, CEF, Madrid, 1991, pp.382 y ss.; A.GOTA LOSADA, *Tratado del Impuesto de Sociedades*, Tomo 2, Extcom, Madrid, 1988, pp.280 y ss., 398 y ss.; L.FERNÁNDEZ BRIONES, *Criterios para diseñar un Régimen Fiscal que evite el uso de Sociedades Domiciliadas en Paraísos Fiscales para reducir los Impuestos Españoles*, Monografía nº49, Madrid, IEF, 1987, pp.40 y ss.; J.M.FARRÉ ESPAÑOL, *La Doble Imposición. Modelo OCDE 1992*, Einia, Barcelona, 1994, pp.148 y ss.; J.GONZÁLEZ OCHOA, "Infracapitalización de sociedades", *Palau 14*, nº22, pp.215 y ss.

precios de transferencia entre las partes implicadas, mientras que en el otro caso la presencia de éstos constituye la esencia de la problemática⁹⁹⁰.

Actualmente, viene siendo bastante frecuente que los Estados establezcan normas fiscales especiales para evitar los efectos derivados de la financiación irregular o no conforme al principio de plena concurrencia entre personas vinculadas⁹⁹¹. Las disposiciones antisubcapitalización, en virtud de los artículos 9.1 y 11.6 MC OCDE, ONU, pueden ejecutarse en el marco de un CDI a fin de ajustar la tributación al principio de plena concurrencia, de suerte que su aplicación puede conllevar, en múltiples ocasiones, un conflicto de calificación fiscal entre los Estados contratantes⁹⁹². Por vía de ejemplo, en virtud de las mismas, un préstamo puede ser

⁹⁹⁰ Vid.: A.GOTA LOSADA, *Tratado del IS*, tomo 2, op. cit. pág.398 y ss.; E.SANZ GADEA, *Impuesto sobre Sociedades*, Tomo 1, pág.382; REY y COLLADO, "Aspectos fiscales de la subcapitalización: Derecho Comparado", op. cit. pp.79-80.

⁹⁹¹ Nótese que únicamente son aplicables en el seno de CDI cláusulas internas de subcapitalización conformes con el principio de plena concurrencia. El Comité de Asuntos Fiscales OCDE tanto en el informe "La Sous-Capitalisation" (en *Questions de Fiscalité Internationale*, n°2, OCDE, Paris, 1987, pp.32-33 (n° 25, 79-80)), como en los comentarios al artículo 9.1 MC OCDE, ha destacado la incompatibilidad de alguna de estas cláusulas de ratios de endeudamiento con este principio. Asimismo, éstas también pueden ser contrarias al artículo 24 MC OCDE si además sólo se aplican a no residentes (vid.: el n°56 de los comentarios al artículo 24 MC OCDE; C.PALAO TABOADA, "La subcapitalización y los Convenios de doble imposición", *Revista de Estudios Financieros*, n°137-138, pp.93-94.). Esta parece ser la razón que ha movido a España a introducir en los CDI con Irlanda (Protocolo n°6), con México (Protocolo n°5), con Argentina (Protocolo n°8) y Portugal (Protocolo n°4) una cláusula que permite aplicar las normas españolas de subcapitalización al margen del principio de no discriminación del Convenio, aunque, a nuestro juicio, dichas cláusulas o la ausencia del art.24 MC OCDE en un CDI (Convenios de España con Australia y la (ex-)URSS) no excluyen la aplicación del principio comunitario de interdicción de las discriminaciones por razón de la nacionalidad (arts.7 y 52 TCEE) tal y como lo viene interpretando la Corte Comunitaria de Luxemburgo de manera que, cuando menos, en el marco del Derecho Comunitario estas normas españolas deben ser, a nuestro entender, inaplicadas en tanto que contrarias al mismo.

⁹⁹² Véanse los comentarios (n°32-36) al artículo 11.6 y (n°2) al artículo 9.1 MC OCDE, los n° 25.i) e ii), 57, 61, 83-91 del informe "La Sous-Capitalisation", op. cit., así como el artículo 11.5 MC EE.UU. Asimismo, K.VOGEL, *Double Taxation Conventions*, op. cit. pp.419-420, entiende que la diferencia entre la aplicación de cláusulas de subcapitalización atendiendo ya al artículo 9, ya al artículo 11.6 MC OCDE, estriba en que este último, de un lado, sólo se aplica a intereses excesivos y no aquellos que sean muy bajos, de otro, no permite la recalificación en aportación de capital y, en tercer lugar, el ámbito subjetivo de aplicación del art.11.6 es mayor, en la medida en que el término "relación especial" (*special relationship*) previsto en el mismo es más amplio que el concepto de "empresas asociadas" recogido en el artículo 9 MC OCDE. Vid.: C.PALAO TABOADA, "La subcapitalización y los convenios de doble imposición", op. cit. pp. 77-94 (83 y ss.); A.REY ARNÁIZ, "La subcapitalización", op. cit. pp.491 y ss.; PHLBAKER, *Double Taxation Conventions and International Tax Law*, op. cit. pp.254-255; J.M.FARRÉ ESPAÑOL, *Doble Imposición. Modelo 1992*, op. cit. pp.219 y ss., 148 y ss.; J.L. DE JUAN PEÑALOSA, "Modelo OCDE/92", op. cit. pp.32-34; I.LACASA ASO, "Los préstamos exteriores: régimen fiscal y de control de cambios", *QF*, n°4, 1993, pp.160 y ss.; F.REY & COLLADO, "Aspectos fiscales de la subcapitalización de sociedades: Derecho Comparado", *Impuestos*, Tomo 1, 1993, pp.77 y ss.; V.GONZÁLEZ POVEDA "La subcapitalización: un problema nuevo en el IS", *Impuestos*, n°2/92, pp.82-88; A.GOTA LOSADA, *Tratado sobre el IS*, Tomo II, op. cit. pp.211 y ss.; GUTIÉRREZ SÁNCHEZ, REGIFE LONGEDO, TOMÁS HERNÁNDEZ, "Aspectos internacionales de la evasión y el fraude fiscal", *Impuestos*, n°22, 1993, pp.16-17.

recalificado como una aportación a capital y los intereses excesivos ser considerados dividendos sometidos a imposición en coherencia con ello⁹⁹³. Tal conflicto puede originarse cuando el Estado de residencia de la prestataria aplicase sus normas internas de subcapitalización en relación con ésta recalificando los intereses excesivos inicialmente pagados (y gravados) en su día considerándolos ahora como dividendos. Dicho acto de recalificación fiscal tiene un efecto bilateral que afecta, de un lado, a la prestataria denegando su deducibilidad como gasto financiero y, de otro, a la perceptora de los “dividendos” (la prestamista), la cual soportará ahora una retención en la fuente al tipo reducido previsto en el CDI para dichas rentas de participación⁹⁹⁴. En estos casos, lo habitual será que el Estado de residencia de la perceptora, haciendo uso de su soberanía fiscal, siga considerando estas rentas como intereses, lo cual puede originar, de una parte, doble imposición económica internacional y, de otra, doble imposición internacional residual cuando los métodos que el Estado de residencia de la prestamista establece para eliminar los efectos de este fenómeno no tuvieran en consideración el segundo impuesto girado en la fuente con motivo de la recalificación.

Como quiera que el procedimiento amistoso no garantiza plenamente un consenso de calificación y de coordinación en los ajustes entre empresas asociadas, el Comité de Asuntos Fiscales OCDE ha establecido recientemente una serie de reglas para preservar los CDI de las

⁹⁹³ La recalificación de un préstamo como aportación de capital sólo puede efectuarse en aplicación del artículo 9.1. Ello se desprende de los comentarios al artículo 11.6 MC OCDE.

⁹⁹⁴ Entendemos que el contribuyente no residente sin establecimiento permanente que soportó en su día la retención en la fuente sobre los intereses ahora recalificados en dividendos tan solo deberá soportar, eventualmente, la diferencia entre lo satisfecho entonces y la cuota tributaria correspondiente al gravamen por obligación real de los dividendos. Asimismo, parece lógico no imponer sanciones tributarias e, incluso, no exigir intereses de demora cuando no estemos ante un supuesto calificado como fraudulento, toda vez que esta circunstancia viene excluyéndose en nuestro país en materia de precios de transferencia (vid.: las RRTEAC de 9 de marzo de 1993 (*JT 93, Ar. 597*), y de 4 de marzo de 1994 (*JT 94, Ar. 822*), así como la obra de F.J.MAGRANER MORENO y F.J.QUILES BODÍ, “La aplicación del principio de culpabilidad en el Derecho tributario sancionador”, *JT*, n°60/95, pp.33-34). Así lo ha entendido también la OCDE en el informe *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. Part II*, op. cit. parágrafos 134-144.

distorsiones que podrían originar en su seno la aplicación de las normas sobre subcapitalización⁹⁹⁵:

“67- En supuestos de subcapitalización el Modelo de Convenio permite que el Estado del prestatario, en determinadas condiciones, trate el interés pagado como una distribución de dividendos de acuerdo con su legislación interna; la premisa esencial es que el prestamista participe de los riesgos del prestatario. Ello conlleva dos consecuencias:

-la tributación en la fuente de los <intereses> al tipo de los dividendos (art.10.2);

-la no inclusión de tales <intereses> en la base imponible de la sociedad prestataria (pagadora).

68- Si estas condiciones se reúnen, el Estado de residencia del prestamista estaría obligado a eliminar la doble imposición jurídica y económica sobre los <intereses> como si el pago fuera de hecho un dividendo. Deberá entonces conceder una deducción (imputación) por el gravamen retenido en la fuente sobre este <interés> en el Estado de residencia del prestatario, aplicando a “tales intereses” cualquier medida adicional propia del régimen matriz/filial. Esta obligación resulta:

a) del actual significado del artículo 23 del Convenio, cuando garantiza la eliminación de la doble imposición en relación con la renta definida como dividendos en el artículo 10;

⁹⁹⁵ Comentarios (nº67-68) al artículo 23 B MC OCDE. Asimismo, vid.: OCDE, “La Sous-Capitalisation”, en *Questions de Fiscalité Internationale*, nº2, op. cit. pp.23-29. Nótese que la traducción corresponde al autor y, por tanto, no tiene carácter oficial.

b) del contexto del Convenio, de la combinación de los artículos 9, 10, 11 y 23 y si es necesario por vía del procedimiento amistoso

-donde el interés ha sido tratado en el país de residencia del prestatario como dividendo de acuerdo con las reglas del artículo 9.1 ó del artículo 11.6 y donde el Estado de residencia del prestamista confirma lo adecuado del tratamiento y está dispuesto a aplicar un ajuste correlativo;

-donde el Estado de residencia del prestamista aplica similares reglas de subcapitalización y trataría el pago como un dividendo en una situación recíproca;

-en todos los demás casos en que el Estado de residencia del prestamista reconozca que resultó adecuado por el Estado de residencia del prestatario tratar el interés como un dividendo”.

Ciertamente, cuando los ajustes fiscales en ejecución de normas de subcapitalización se llevaran a cabo en el seno de un CDI, de conformidad con los principios antes enunciados, lo habitual será que se excluya toda doble imposición internacional y económica residual, razón por la cual postulamos su aplicación por parte de todos los Estados contratantes implicados en estos conflictos⁹⁹⁶.

⁹⁹⁶ En este sentido, C.PALAO TABOADA, “La subcapitalización y los convenios de doble imposición”, op. cit. pp.91-92, S.RAVENTÓS CALVO, “El Treaty shopping en los últimos CDI firmados por España”, *Revista de Economía Social y de la Empresa*, nº21/95, pp.73-75 y A.REY ARNÁIZ, “La subcapitalización”, op. cit. pp.496-497, han destacado la posibilidad de aplicar a dichos dividendos la legislación fiscal general sobre obligación real, el tipo previsto en los CDI para los dividendos, así como el régimen establecido para éstos en la Directiva 90/435/CEE, de matrices y filiales (art.46.1.f) LIS) según el caso cuando se reunieran los requisitos objetivos y subjetivos que esta norma exige. En este último supuesto, F.VANISTAENDEL, “The implementation of the parent-subsidiary in the EC - Comments on some unresolved questions”, *Tax Notes Int'l*, September 21 1992, pp.604-605, entiende que la aplicación de la Directiva Matriz/Filial a estos “dividendos” no plantea mayores problemas en relación con la exclusión de la retención en la fuente por parte del país que llevó a cabo la recalificación. Sin embargo, sí se considera más complejo que estos “dividendos” sean tratados como tales de conformidad con dicho régimen comunitario en el

Ahora bien, la "neutralidad" en la aplicación de las normas nacionales de subcapitalización en el ámbito de los CDI queda supeditada al cumplimiento de una serie de condiciones cuya concurrencia es compleja e infrecuente.

Ya hemos adelantado anteriormente que para que las normas internas puedan operar plenamente en el seno de estos CDI deben ajustarse a los principios establecidos en los artículos 9.1, 11.6 y 24.4 MC OCDE (1992, 1995). Ello conlleva su adecuación al principio de plena concurrencia, circunstancia inusual sobre todo cuando se opera con métodos objetivos de subcapitalización (ratio fijo), así como la compatibilidad de la misma con la cláusula de no discriminación⁹⁹⁷. Cuando estén presentes estos condicionantes, en principio, la aplicación de la subcapitalización no plantea mayores problemas si se siguen las recomendaciones del Comité de

Estado de residencia de la beneficiaria, por cuanto que cada país opera con sus propias reglas de calificación y ésta no puede serle impuesta unilateralmente. A su vez, este autor destaca que la sociedad perceptora de estas rentas debe recibir los "dividendos" a título de socio/accionista de la otra entidad (véanse los artículos 4.1 de la Directiva 90/435/CEE y 30 LIS). En un sentido similar, J.HERNÁEZ Y F.ECHEVARRÍA, "Régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros de la CEE", *QF*, n°9/93, pág.109, consideraban, a la luz del derogado régimen precedente, que "cuando una matriz española perciba de su filial europea un interés recalificado como dividendo en el país de origen, el artículo 23.2 Ley 29/91 establece que en la base imponible de la matriz española sólo podrá considerarse como dividendo y, en consecuencia, beneficiarse del régimen fiscal matriz-filial, cuando concorra un doble requisito: a) por una lado, que de acuerdo con la normativa española aplicable (art.16.9 LIS) le hubiera correspondido la misma calificación y, b) por otro lado, que recíprocamente, el Estado de origen del dividendo otorgue el mismo tratamiento a los intereses recalificados como dividendos por la ley española". La nueva regulación establecida por la LIS (art.30) en relación con las deducciones por doble imposición económica internacional es la aplicable a las distribuciones de dividendos entre sociedades filiales y matrices españolas. Esta normativa, a diferencia de la derogada Ley 29/91 (art.23.2), no ha previsto su aplicación de la misma a los supuestos de subcapitalización. En este sentido, entendemos que cuando debido a normas de subcapitalización intereses percibidos por una sociedad (matriz) española de una filial comunitaria sean recalificados como "dividendos" por el país de residencia de esta última, aunque concurriesen los demás requisitos para la deducción, la matriz no puede invocar el art.30 LIS para suprimir la doble imposición económica internacional. En definitiva, ni la Directiva, ni la nueva LIS española han previsto expresamente su aplicabilidad de este régimen a los supuestos de subcapitalización, de modo que lo habitual será que concorra doble imposición internacional y económica en el marco de este régimen. Ello acontecerá debido a que, aunque el Estado de la fuente de los "dividendos" los exima de imposición por obligación real, el Estado de residencia del perceptor no está vinculado en modo alguno por dicha calificación y, en ejercicio de su soberanía fiscal, los tratará y gravará como intereses. Complementariamente, vid: TERRA & WATTEL, *European Tax Law*, Kluwer, Boston, 1993, pág 183; B.KNOBBE-KEUK, "The EC corporate tax directives -Antiabuse provisions, direct effect, german implementation law", *Intertax*, n°8-9, 1992, pp.487-488; F.DE HOSSON, "The Parent-Subsidiary directive", *Intertax*, n°10/90, pág.433.

⁹⁹⁷ El n°56 de los comentarios al artículo 24.4 MC OCDE establece que una norma interna de subcapitalización es contraria al principio de no discriminación cuando vulnera los artículos 9.1 y 11.6 y resulta únicamente aplicable en relación con prestamistas no residentes.

Asuntos Fiscales OCDE. Sin embargo, cuando la norma nacional fuera contraria al artículo 24.4 MC OCDE ésta, pese a que no puede desplegar plenamente sus efectos en el marco del CDI, sí puede originar algunos problemas de doble imposición (económica). Ello acontece debido a que la citada norma interna de subcapitalización aún puede aplicarse sobre la sociedad prestataria tratando los intereses excesivos como dividendos en la base imponible de la misma y, por tanto, excluyendo su deducibilidad; mientras que las mismas rentas son consideradas como intereses por el Estado de residencia de la prestamista, sin aplicar, consiguientemente, medidas para suprimir el citado fenómeno.

En relación con la normativa española de subcapitalización, merece destacarse la violación de la cláusula de no discriminación tanto por parte de la recientemente derogada Ley 61/78, de 27 de diciembre (art.16.9), como por la vigente normativa del artículo 20 de la nueva LIS⁹⁹⁸. A grandes rasgos podría decirse que la vulneración del principio de no discriminación por la actual normativa, a nuestro entender, puede establecerse a partir de tres factores. Por una parte, es importante destacar que el artículo 20 de la LIS únicamente permite al contribuyente presentar ante la Administración tributaria “una propuesta para la aplicación de un coeficiente distinto del establecido en el apartado 1”, así como que dicha propuesta “se fundamentará en el endeudamiento que el sujeto pasivo hubiese podido

⁹⁹⁸ Cabe destacar la existencia de un claro continuismo entre la regulación de la subcapitalización prevista en la derogada Ley 61/78, de 27 de diciembre (art.16.9) y la establecida en el art.20 de la nueva LIS. Nótese, no obstante, que el art.20 LIS excluye a las entidades financieras del ámbito de la subcapitalización. Ello probablemente obedezca a que este tipo de sociedades están obligadas legalmente a mantener una cifra mínima de fondos propios en relación con el pasivo. En torno a la subcapitalización española E.ESEVERRI, *Presunciones Legales y Derecho Tributario*, op. cit. pp.95-97, ha puesto de relieve que constituye “una verdadera ficción jurídica acompañada de una presunción que está implícita en el precepto”. “De la lectura cabe apreciar la existencia de una presunción implícita en la norma de forma que partiendo del hecho base, que se aprecien operaciones de endeudamiento entre sociedades vinculadas, una filial en España y, otra, matriz en el extranjero se presume un hecho consecuencia, la posibilidad de que esas operaciones no se correspondan con la realidad y pretendan disminuir el beneficio social declarable a los efectos del impuesto, teniendo en cuenta, además, que esos intereses pagados a sociedades matrices residentes en la Comunidad Económica Europea quedan excluidos de tributación, y para evitar esos comportamientos no queridos, la ley crea la ficción de que los intereses satisfechos excedan del capital fiscal de la entidad filial -límite que se toma como prudente en este tipo de operaciones-, son dividendos que no minoran la base imponible del Impuesto sobre Sociedades y no interesen computables como gastos financieros”. Asimismo, considera razonable esta norma, en la medida en que los hechos revelan una cierta capacidad contributiva y hace más cierta y segura la prestación tributaria.

obtener en condiciones normales de mercado de personas o entidades no vinculadas". De conformidad con estas condiciones, a nuestro juicio, no sería descartable que por aplicación de esta norma el contribuyente soportara una tributación superior a la ajustada al principio de plena concurrencia, lo cual resulta contrario al art.9.1 y, con ello, también al artículo 24.4 MC OCDE en la medida en que esta regulación se aplica únicamente sobre endeudamiento con personas no residentes.

Sin embargo, quizás no sea esto lo más criticable de esta regulación. Por el contrario, lo que más nos hace dudar de la bondad de esta normativa para superar las exigencias de los artículos 9.1 y 24.4 MC OCDE son dos cuestiones. De una parte, la norma del artículo 20.3 establece una limitación del contribuyente a la hora de fundamentar su propuesta, lo cual es, cuando menos, cuestionable en relación con los citados preceptos del MC OCDE. Ello obedece a que éste deberá basar la propuesta de aplicación de un coeficiente diferente al de la norma española atendiendo únicamente "al endeudamiento que hubiese podido obtener en condiciones de mercado *de persona o entidades no vinculadas*". Esta fórmula constituye una vía o medio para determinar la adecuación de un endeudamiento al principio de plena concurrencia, mas no el único⁹⁹⁹. La propia doctrina de la OCDE establece que deberán analizarse todas las circunstancias presentes en el caso concreto y, consiguientemente, el contribuyente debe poder prevalerse para ello de todos los medios admitidos en Derecho. Es más, tanto el informe de subcapitalización como los comentarios al artículo 9.1 lo que establecen es que la aplicación de las normas nacionales no deben tener como efecto el gravar al contribuyente por un beneficio imponible superior al de plena concurrencia, lo cual se consigue, aplicando métodos objetivos como el del ratio

⁹⁹⁹ Véase el párrafo 25.i) y ii) del Informe OCDE "La Sous-Capitalisation", op. cit., así como los comentarios nº2 a 4 al artículo 9.1 MC OCDE 1992.

fijo, permitiendo al contribuyente probar, por todos los medios de que este disponga, su adecuación o el grado de adecuación de su ratio de endeudamiento al citado principio. En segundo lugar, pensamos que supeditar el ejercicio del derecho del contribuyente y, por tanto, de una eventual imposición conforme al artículo 9.1 (y 24.4 MC OCDE) a la concurrencia de la condición de reciprocidad por el otro Estado parte del CDI no se adecua a las exigencias expresamente establecidas en estos preceptos. Ello obedece a que estos preceptos en ningún momento habilitan a que un Estado haga depender la aplicación del principio de plena concurrencia a la presencia de reciprocidad en el ámbito específico de la subcapitalización, apuntando más bien hacia una vigencia incondicional de dicho principio a estos efectos¹⁰⁰⁰. En suma, únicamente cuando los CDI ratificados por nuestro país no recojan la cláusula de no-discriminación (CDI con Australia y con la URSS) o en los casos en que se haya salvado la operatividad de la misma (CDI con Irlanda (nº6 del Protocolo), con Argentina (nº8 del Protocolo), con México (nº5 del Protocolo) y con Portugal (nº 4 del Protocolo), podrá gozar de plena aplicación esta normativa española. A su vez, pensamos que esta regulación vulnera el principio de no discriminación comunitario.

Además del requisito anterior, el Comité de Asuntos Fiscales OCDE ha incorporado al Modelo de Convenio un segundo condicionante para que sea posible la

¹⁰⁰⁰ Cuestión distinta es que se convenga en que la aplicación de todo el régimen del CDI pivota de alguna forma sobre la reciprocidad de los Estados contratantes en el cumplimiento de lo estipulado en el acuerdo, de suerte que una infracción de este deber constituye un acto antijurídico que desencadena responsabilidad internacional por parte del sujeto activo, en cuyo caso el contribuyente afectado puede invocar la puesta en funcionamiento del procedimiento amistoso. Es decir, los dos Estados contratantes deben ajustar las normas nacionales, y entre ellas las de subcapitalización, a lo establecido en el Convenio. De este modo, salvo que el CDI se hubiera apartado en este punto del MC OCDE, los dos países parte deben cumplir estas exigencias, esto es, permitir al contribuyente afectado por la norma de subcapitalización el derecho a demostrar su adecuación al principio de plena concurrencia, con independencia de si el otro Estado lleva o llevaría a cabo igualmente este deber, sin perjuicio, claro está, de exigir las responsabilidades pertinentes cuando cualquiera de ellos infringiera en estos casos las obligaciones que a cada uno les corresponden en virtud del tratado. Esta es, además, la solución que más se ajusta a la práctica, toda vez que la aplicación de una cláusula convencional, como por ejemplo la de los tipos reducidos de gravamen que se establecen en los CDI sobre los no residentes, no tiene lugar tras la comprobación de que el otro Estado contratante hace o haría lo propio en el caso inverso. Por el contrario, esta reciprocidad general en la aplicación y cumplimiento del tratado se presume de modo que sólo cuando se detecta una infracción de la misma se ponen en funcionamiento mecanismos para resolver esta situación.

recalificación de los intereses en dividendos en el marco de los CDI por aplicación de normas nacionales de subcapitalización. Esta condición se cumple siempre que el prestamista participe efectivamente de los riesgos corridos por la compañía prestataria.

En efecto, esta circunstancia, que ya venía apuntada por el informe sobre “La Sous-Capitalisation”, ha sido introducida por el Comité Fiscal a través de los comentarios al Modelo de Convenio en sendas ocasiones¹⁰⁰¹.

En primer lugar, con motivo del análisis del artículo 10.3 MC OCDE (1992 y 1995) se declara en los comentarios al mismo que: “El artículo 10 no sólo se aplica en relación con dividendos en sentido propio sino también con intereses de préstamos *en la medida que el prestamista participe efectivamente de los riesgos soportados por la compañía*, por ejemplo, cuando la devolución del préstamo depende de forma sustantiva del éxito u otra circunstancia del negocio de la empresa. De esta forma, los artículos 10 y 11 no impiden el tratamiento de este tipo de intereses como dividendos en aplicación de normas nacionales de subcapitalización en el país del prestatario”¹⁰⁰².

En segundo lugar, con motivo de preservar la coherencia interna de los CDI coordinando las consecuencias de las recalificaciones por subcapitalización con los métodos de eliminación de la doble imposición internacional el Comité Fiscal OCDE vuelve a insistir en lo indispensable de la concurrencia del citado requisito. Así, en el n°67 de los comentarios a los artículos 23 A y B establece que: “En las denominadas situaciones de subcapitalización, el Modelo de Convenio permite que el Estado del prestatario, en

¹⁰⁰¹ OCDE, “La Sous-Capitalisation”, op. cit. parágrafos 57 y 58.

¹⁰⁰² N°25 de los comentarios al artículo 10.3 MC OCDE (1992 y 1995).

determinadas condiciones, trate un interés pagado como una distribución de dividendos de conformidad con su legislación nacional; *la condición esencial es que el prestamista deberá participar efectivamente en los riesgos corridos por la compañía prestataria*".

A su vez, el Comité de Asuntos Fiscales no sólo ha incidido en la necesidad de la concurrencia de este requisito, sino que además ha concretado algunos de los criterios a la luz de los cuales puede apreciarse la presencia del mismo. Así, en los comentarios al artículo 10.3 MC OCDE (1992 y 1995) ha declarado que "la cuestión de si el prestamista participa del riesgo corrido por la empresa debe ser determinado en cada caso concreto atendiendo a todas las circunstancias, como por ejemplo las que siguen:

-el enorme volumen o cuantía del préstamo sobrepasa cualquier otra aportación al capital de la empresa (o fue contratado para reemplazar una importante proporción del capital que fue perdida) y es sustancialmente inigualable o compensable por medio de activos amortizables o liberables;

-el acreedor participara en los beneficios de la compañía;

-la devolución del préstamo está subordinada en relación con los créditos de otros acreedores o al pago de dividendos;

-el nivel o pago de intereses dependería de los beneficios de la compañía;

-el contrato del préstamo no contiene estipulaciones fijas para la devolución del préstamo en una fecha definitiva"¹⁰⁰³.

¹⁰⁰³ N°25 *in fine* de los comentarios al artículo 10.3 MC OCDE (1992 y 1995).

En definitiva, entendemos que la presencia de este requisito (la participación efectiva del prestamista en los riesgos corridos por la prestataria) constituye un elemento imprescindible para que una norma nacional antisubcapitalización pueda aplicarse en el marco de un CDI que siga fielmente el MC OCDE. Ni que decir tiene que debe concurrir la circunstancia de que en el CDI de que se trate no se haya introducido una variación sustancial en los preceptos afectados aquí por la aplicación de la norma nacional de subcapitalización (art.10) en el sentido de permitir su operatividad al margen de la doctrina del Comité Fiscal OCDE, toda vez que este acuerdo de los Estados contratantes, no así las reservas a los comentarios al MC, prevalecerían en todo caso.

Por lo que se refiere a la posición de la norma española de subcapitalización ante este requisito de los CDI, no apreciamos ningún elemento, ni en la regulación de la Ley 61/78, ni la nueva LIS, que establezca diferenciación alguna entre préstamos que implican asunción de riesgos por parte del prestamista no residente vinculado y aquellos en los que no concurre esta circunstancia. En este sentido, hay que entender que la recalificación de intereses en dividendos que eventualmente pudiera tener lugar en el marco de relaciones cubiertas por CDI que sigan el MC OCDE, tan solo podría realizarse computando aquellos préstamos con no residentes vinculados en los que se verificara la concurrencia de la participación efectiva del prestamista en los riesgos corridos por la empresa prestataria, lo cual deberá examinarse a la luz de todas las circunstancias aplicando criterios idénticos o similares a los apuntados por el Comité Fiscal OCDE. Es decir, en todos aquellos CDI que hayan tomado sin cambios sustanciales el tenor del artículo 10.3 MC OCDE, se requiere que concurra el requisito de la participación de riesgos para que puedan aplicarse con

plenitud las normas internas de subcapitalización¹⁰⁰⁴. En estos casos, que vienen a ser la mayoría de los CDI ratificados por nuestro país, acontece que en ausencia del citado condicionante, entendemos que la norma de subcapitalización tan sólo podrá desplegar eficacia unilateral, esto es, los intereses excesivos podrán ser considerados como “dividendos” en la base imponible de la prestataria, pero no podrá exigirse una nueva retención en la fuente sobre el prestamista sobre la base de esta recalificación¹⁰⁰⁵. De esta suerte, lo habitual será que concurra doble imposición económica.

Existen, sin embargo, una minoría de CDI ratificados por España donde no es necesaria la presencia de este condicionante para aplicar la norma de subcapitalización nacional. Esto se predica de aquellos convenios que se apartan lo bastante de la definición de dividendos prevista en el artículo 10.3 MC OCDE como para dar cabida a estos “dividendos”¹⁰⁰⁶. Ello acontece también cuando los propios tratados establecen una disposición expresa en la que se salva éste obstáculo¹⁰⁰⁷. No obstante, no se olvide que para que la norma de subcapitalización nacional goce de aplicación plena en el seno de un CDI debe resultar conforme tanto con los requisitos derivados de la cláusula de no discriminación, como con el artículo 10.3 MC OCDE. En este sentido, la normativa

¹⁰⁰⁴ EL CDI con el Reino Unido parece recoger incluso una excepción a esta idea, ya que del tenor del artículo 11.6 se extrae que, aunque se apreciara el requisito de la participación de riesgos, no cabría la posibilidad de que los intereses recalificados tuvieran el tratamiento de dividendos, salvo cuando más del 50 por ciento del derecho de voto de la sociedad prestamista sea poseído, directa o indirectamente, por residentes del Estado de la prestataria.

¹⁰⁰⁵ Véanse los siguientes CDI de España: con Alemania (art.10.4), con Austria (art.10.3), con Bélgica (art.10.4), con Brasil (art.10.4), con Canadá (art.10.3), con Checoslovaquia (art.10.5), con Dinamarca (art.10.3), con Finlandia (art.10.3), con Francia (art.10.5), con Hungría (art.10.3), con Italia (art.10.3), con Japón (art.10.3), con Luxemburgo (art.10.3), con Marruecos (art.10.4), con Noruega (art.10.3), con Polonia (art.10.3), con Portugal (art.10.3 del convenio de 1968 y del de 1993), con el Reino Unido (art.10.4 y 6), con Rumania (art.10.3), con Suecia (art.10.3), con Suiza (art.10.3), con Túnez (art.10.5), con EE.UU. (art.10.3), con China (art.10.3), con Ecuador (art.10.5), con Corea del Sur (art.10.3), con India (art.10.3), con Filipinas (art.10.3), con Irlanda (art.10.6), con Argentina (art.10.3).

¹⁰⁰⁶ En este sentido, cabe mencionar los CDI con Países Bajos (art.10.5), con la URSS (art.8.3) y con Australia (art.10.3).

¹⁰⁰⁷ Véase el apartado nº5 del Protocolo al CDI con México y el punto nº8 del Protocolo con Argentina. Los Protocolos (nº6) y (nº4) de los Convenios con Irlanda y Portugal no salvan este obstáculo toda vez que establecen una cláusula que únicamente supera el impedimento de la no-discriminación.

española de subcapitalización tan solo podrá desplegar todos sus efectos en relación con unos pocos de los más modernos CDI firmados por España. Y ello no tanto debido a la compatibilidad de la normativa española con la doctrina de la OCDE, sino por haberse introducido cláusulas en los mismos con la finalidad de superar los diferentes condicionantes exigidos por el MC OCDE para la aplicación plena de esta regulación¹⁰⁰⁸.

Así pues, parece evidente que tampoco aquí la regulación prevista en los CDI resuelve todos los problemas de doble imposición que pueden plantearse en aplicación de normas internas de subcapitalización. De esta forma, la única vía que posee el contribuyente para suprimir las dobles imposiciones que se originan es acudir al procedimiento amistoso, el cual, como sabemos, no es la vía más idónea para resolver esta compleja cuestión. En este sentido, quizás la solución más adecuada en la hora actual fuera acudir al sistema del arbitraje previsto en el Convenio 90/436, siempre que los Estados implicados formasen parte del mismo¹⁰⁰⁹. No obstante, tanto en este tema como en otros donde los CDI acusan una falta de previsión, una deficiencia técnica o de coordinación de poderes tributarios, la mejor vía de resolución pasa por el progresivo perfeccionamiento del Modelo de Convenio OCDE, toda vez que éste constituye el vehículo actualmente más adecuado para la adopción de soluciones uniformes en esta materia.

¹⁰⁰⁸ Entendemos que la normativa antisubcapitalización española únicamente gozará de plena aplicación, por superarse los dos condicionantes, en los CDI con la URSS, con Australia, con México y con Argentina

¹⁰⁰⁹ Ciertamente, este tratado internacional parece estar concebido especialmente para resolver los problemas de doble imposición económica que se producen habitualmente como consecuencia de ajustes fiscales no correlativos sobre empresas asociadas que operan con precios de transferencia. No obstante, entendemos que, de una lectura sistemática de los artículos 1, 4.1.a) y 6 a 14 del Convenio, nada impide que este tratado pueda ser empleado en los ajustes por subcapitalización al objeto de obtener un acuerdo entre las autoridades competentes que suprima la doble imposición. En este sentido vid.: J.KILLIUS, "The EC Arbitration Convention", *Intertax*, n°10/90, pp.442-443; F.VANISTENDAEL, "The implementation of the Parent/Subsidiary in the EC -Comments on some unresolved questions", *Tax Notes Int'l*, September 21 1992, pp.604-605.

Finalmente, cabe destacar lo inacabada que resulta la normativa de los Modelos de Convenio OCDE, ONU y EE.UU. sobre ajustes entre empresas asociadas, en tanto en cuanto si bien resuelven de forma más o menos satisfactoria la cuestión de los “ajustes primarios”, han dejado prácticamente indeterminada la regulación de los denominados “ajustes secundarios”, abriendo una amplia vía para que proliferen las calificaciones asimétricas y se originen sobreimposiciones adicionales¹⁰¹⁰.

La diferencia entre uno y otro tipo de ajustes, según K.Vogel, estriba en que “los primeros integran una atribución ficticia de bases imponibles sin cancelar la ventaja que la operación a precios diferentes de los de mercado conlleva. De esta forma, las sumas sobre las que el ajuste fiscal se realizó continúan, como antes, en posesión de la empresa del Estado contratante que realizó el ajuste correlativo (*matching adjustment*). Mientras que el objeto del ajuste secundario es someter a imposición dichas sumas de conformidad con el Convenio. Si los beneficios es cuestión se consideran <dividendos constructivos> (*constructive dividends*) el Estado contratante que llevó a efecto el ajuste inicial de conformidad con el artículo 9 (1) puede someter a imposición dichos beneficios como una distribución de dividendos girando una retención en la fuente sumada al impuesto sobre sociedades. El otro Estado contratante es libre

¹⁰¹⁰ Estas sobreimposiciones adicionales tienen lugar especialmente cuando las empresas afectadas por el ajuste deciden restituir las sumas corregidas para cuadrar la situación financiera con la fiscal, siendo esta reintegración sometida a imposición por uno o ambos Estados contratantes como si se tratara de una nueva operación y no como una regularización, concurriendo en muchos casos calificaciones asimétricas que pueden complicar la eliminación de las mismas. Vid.: N.BOIDMAN, “Related party transactions: Canada’s new administrative guidelines compared to IRC s.482 and OECD guidelines”, *Tax.Mgmt.Int’l J.*, vol.16, n°11, 1987, pág.469. Asimismo, Y.NÔEL, *La Double Imposition Internationale résultant des Redressements Comptables entre Sociétés Apparentés et son élimination*, op. cit. pp.28-34, 39-42, destaca que la existencia de doble imposición internacional o económica en estos casos dependerá básicamente de si el ajuste secundario conlleva el gravamen de uno o ambos Estados contratantes sobre las rentas que se considera difieren de lo que debería haberse pagado en condiciones de plena concurrencia. También puede originarse doble imposición interna cuando el Estado perjudicado somete meramente a gravamen las cuantías restituidas en tanto éstas ya habían sido gravadas en dicho país merced al ajuste inicial. Sobre los ajustes secundarios en el seno de los CDI véanse los comentarios n°8 y 9 al artículo 9.2 MC OCDE.

para sujetar a imposición tales dividendos concediendo una deducción por el gravamen extranjero sobre los mismos o no gravarlos”¹⁰¹¹.

Cuando las Administraciones fiscales de los Estados contratantes implicados disintieran en la forma de practicar los ajustes secundarios o en la calificación de las rentas el contribuyente puede sufrir doble imposición residual, frente a la cual únicamente podría invocar el expediente del procedimiento amistoso, de forma que no tendría ninguna garantía de la eliminación de los efectos de la misma.

Otra hipotética vía para resolver esta problemática sería hacer coincidir la situación fiscal con la financiera, estableciendo que tras un ajuste primario la parte que recibió la ventaja económica restituirá dichas cuantías a la otra parte sin que dicha operación fuera objeto de imposición adicional ni, por tanto, de ajuste secundario¹⁰¹².

¹⁰¹¹ K.VOGEL, *Double Taxation Conventions*, op. cit. pág.452. Vid.: PHBAKER, *Double Taxation Conventions and International Tax Law*, op. cit. pp.20-221. De otra opinión participa J.M.FARRÉ ESPAÑOL, *Doble Imposición. Modelo OCDE 1992*, op. cit.pág.155. El Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE (*Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. Part II*, parágrafo 180) recientemente ha incidido sobre esta distinción afirmando: “Corresponding adjustments are not the only adjustments that may triggered by a primary transfer pricing adjustment. Primary transfer pricing adjustment and their corresponding adjustments change the allocation of taxable profits of an MNE group for tax purposes but they do not alter the fact that the excess profits represented by the adjustment are in the wrong hands. To make the actual allocation of profits consistent with the transfer pricing adjustment, some countries will assert a constructive transaction (a <secondary transaction>), whereby the excess profits resulting from a primary adjustment are treated as having been transferred in some other form and taxed accordingly. Thus, secondary adjustments attempt to account for the difference between taxable profits and booked profits (...)”.

¹⁰¹² En este sentido, vid.: K.VOGEL, *Double Taxation Conventions*, op. cit. pág.452; B.AIDINOFF, “Special problems involved in dealing between US corporate and foreign related corporations”, *N.Y.Inst.Fed.Tax.*, n°25, 1967, pp.413 y ss.; RUCHELMAN & IMURA “Intercompany transfer pricing including tax treaty relief”, *N.Y.Inst. Fed.Tax.*, n°42, 1984, pp.35 y ss.; Y.NÔEL, *La Double Imposition Internationales résultant des Redressements Comptables entre Sociétés Apparéntées et son élimination*, op. cit. pp.95 y ss.; GIFFORD & OWENS, en *International Aspects of US Income Taxation*, Part Three, op. cit. pp.264 y ss. ; S.SURREY & D.TILLINGHAST en la Ponencia General del informe IFA, *Les Criteres D’Imputation des Recettes et Dépenses entre Sociétés Interdépendantes dans différents Pays, parties ou non à des Conventions Internationales relatives à la Double Imposition*, CDFI, vol.LVib, 1971, Washington, pp.I/36; PHJANS, *Les Transferts Indirects de Bénéfices entre Sociétés Interdépendantes*, op. cit. pp.234-235. También el Comité Fiscal OCDE se ha pronunciado en esta línea considerando razonable permitirle al contribuyente la opción de evitar el ajuste secundario, repatriando el exceso sin imposición ajustando, así, la situación contable al ajuste inicial (parágrafos 185 y 186 del informe *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. Part II*, op. cit.)

Una tercera fórmula que se ha apuntado para remediar, o más bien para evitar, los ajustes secundarios consiste en la compensación con otras transacciones entre las mismas partes. En efecto, según Ph. Jans¹⁰¹³, algunos Estados, como Alemania¹⁰¹⁴, EE.UU.¹⁰¹⁵ y Francia¹⁰¹⁶, han admitido que las empresas implicadas compensen la primera operación con una segunda en sentido inverso de manera que lo transferido inicialmente resulte compensado por la ulterior transacción. No obstante, la neutralidad de esta fórmula pasa por su realización en el mismo período y en relación con rentas del mismo tipo que las transferidas en un primer momento, de tal modo que de no realizarse así el diferente tratamiento de éstas puede, cuando menos, distorsionar el objetivo perseguido.

Pese a la progresiva clarificación de esta cuestión y de las vías para su resolución, el Comité de Asuntos Fiscales OCDE, aunque ha expresado su convencimiento sobre la necesidad de resolver la problemática de los ajustes secundarios, considera que en la hora actual es imposible dar una respuesta uniforme al no disponer de la suficiente experiencia internacional sobre el tema¹⁰¹⁷.

De esta forma, lo cierto es que tanto la realización como la forma de ejecución de los ajustes secundarios se ha dejado totalmente en manos del Derecho fiscal de cada Estado, lo cual es una muestra inequívoca de la falta de previsión y coordinación técnica de los CDI en esta materia. Sin embargo, quizás esta insuficiencia de los CDI para abordar esta problemática no

¹⁰¹³ PH.JANS, *Les Transferts Indirects de Bénéfices entre Sociétés Interdépendantes*, op. cit. pp.244 y ss.

¹⁰¹⁴ Sentencia del *BFH* de 22 de abril de 1964 (Y 62/61, V, BStBl. 1964 III, 370); sentencia del *Finanzgericht* de Munich, de 21 de octubre de 1969 (91/67). Vid.: J.STROBL, "Tax treatment in the RFA of international transactions between affiliated companies", *British Tax Review*, n°4-5/1974, pp.230 y ss.

¹⁰¹⁵ *Treas.Reg.* 1482-1(d) (3); *Rev.Proc.* 65-17.

¹⁰¹⁶ Decisión del Consejo de Estado de 30 de octubre de 1963 (requ.n°50.220). Vid.: DEQUESNE en el informe IFA 1971 (Washington), vol.LVIb, II/pp.191 y ss.

¹⁰¹⁷ OCDE, *Precios de Transferencia y Empresas Multinacionales (1984)*, op. cit. pp.128-129 (párrafo n°69).

obedezca tanto a motivos de orden técnico como a la inexistencia de un verdadero consenso mundial sobre los perfiles a los que cabría reconducir estos ajustes en el seno de los tratados. En apoyo de esta tesis pueden aportarse recientes consideraciones realizadas por el Comité de Asuntos Fiscales OCDE¹⁰¹⁸. En concreto, de las palabras vertidas en el informe se puede extraer una honda preocupación por el tema, motivada fundamentalmente por las múltiples dificultades y problemas que estos ajustes conllevan, especialmente en relación con los accionistas minoritarios¹⁰¹⁹. Así las cosas, el Comité conviene en afirmar que “a la luz de estas dificultades, las Administraciones tributarias deberían evitar los ajustes secundarios en la medida de lo posible, salvando aquellos casos donde la conducta de los contribuyentes tiene como fin ocultar un dividendo a los efectos de evitar una retención en la fuente”.

En definitiva, los CDI tanto en lo relativo al tema de los ajustes primarios y secundarios, como en relación con otras cuestiones, aunque no resuelven todos los problemas que se plantean en este complejo ámbito, constituyen el mecanismo más eficaz, flexible y avanzado de los posibles para dar respuesta a la doble imposición internacional, toda vez que a través de éstos se obtienen las mayores cotas de coordinación de las soberanías fiscales implicadas en este fenómeno, integrando, así, actualmente la única vía para dar respuesta adecuada a las cuestiones técnicas y de distribución del poder tributario que éste intrínsecamente conlleva.

¹⁰¹⁸ OCDE, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. Part II*, op. cit. párrafos 180-187.

¹⁰¹⁹ Vid.: párrafos 184 y 185 del informe OCDE, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. Part II*, op. cit., así como PHJANS, *Les Transferts Indirects des Bénéfices*, op. cit. pp.235-236.

2) Medidas multilaterales para la eliminación de la doble imposición internacional.

2.1) Consideraciones generales en torno a su viabilidad.

Otra de las vías posibles para resolver el problema de la doble imposición internacional pasa por la adopción por parte de un grupo de Estados de un tratado multilateral articulado con dicho objeto. En estos casos, se trata, al igual que en los CDI, de coordinar técnica y políticamente el ejercicio del poder tributario de los países parte de manera que se supriman los efectos de este fenómeno de la forma más adecuada a las circunstancias de los Estados que llevan a cabo el pacto fiscal.

No obstante, el análisis del panorama internacional revela la existencia de ciertas limitaciones para la difusión de esta vía, toda vez que resultan escasos los tratados internacionales multilaterales que hayan sido adoptados con este único objeto¹⁰²⁰. Como ejemplos paradigmáticos del ejercicio de este tipo de medidas cabe destacar los siguientes.

-El Convenio multilateral para evitar la doble tributación entre los países miembros del Pacto Andino (hoy Comunidad Andina), de 16 de noviembre de 1971¹⁰²¹;

¹⁰²⁰ Existen, no obstante, algunos ejemplos de tratados multilaterales que afectan de forma global a la materia fiscal pero con un objeto diferente (asistencia administrativa mutua) o que regulan puntualmente problemas de coordinación de poderes tributarios (generalmente en relación con la fiscalidad del personal diplomático, consular o miembros de organizaciones internacionales). Entre los primeros, son reseñables: el Tratado de 5 de septiembre de 1952, entre Bélgica, Luxemburgo y los Países Bajos, sobre asistencia administrativa en la recaudación tributaria; el Convenio de 9 de noviembre de 1972, entre los países nórdicos, sobre asistencia administrativa fiscal; el Convenio del Consejo de Europa, de 25 enero de 1988, sobre asistencia administrativa en materia fiscal (no ha entrado en vigor todavía). Entre los del segundo grupo destacan: el Convenio de Viena sobre relaciones consulares, de 24 de abril de 1963; el Convenio sobre misiones especiales, de 16 de diciembre de 1969; el Convenio de Viena sobre representación de los Estados en sus relaciones con las organizaciones internacionales de carácter universal, de 14 de marzo de 1975 (vid.: VGP, pp.889-959).

¹⁰²¹ Tratado establecido en 1971 en virtud de la Decisión n°40 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena. El texto íntegro puede consultarse en el Anejo 1 de la obra de J.V.TROYA JARAMILLO, *Derecho Tributario*

-El Tratado multilateral de los países del Norte de Europa (Consejo Nórdico), de 22 de marzo de 1983, para eliminar la doble imposición en los impuestos sobre la renta y el patrimonio¹⁰²² ;

-Los Tratados multilaterales entre los países del COMECON para eliminar la doble imposición internacional sobre personas físicas y jurídicas¹⁰²³ ;

-El Tratado multilateral UNESCO-WIPO para la eliminación de la doble imposición internacional sobre propiedad intelectual y derechos vecinos¹⁰²⁴ ;

-El Convenio OCAM sobre cooperación fiscal general, de 29 de enero de 1971¹⁰²⁵ ;

-El Convenio entre los Estados del Consejo de la Unión Económica Árabe, de 3 de diciembre de 1973¹⁰²⁶ ;

Internacional, op. cit.. Sobre los caracteres generales de esta organización internacional vid.: G.SCHIAVONE, *International Organizations*, St. Martin Press, New York, 1992, pp.26-32 y M.DÍEZ DE VELASCO, *Organizaciones Internacionales*, op. cit. pp.473 y ss.

¹⁰²² El texto de este convenio puede verse en *IBFD*, March, 1986, pp.104-114. Sobre los perfiles de esta organización internacional vid.: M.DÍEZ DE VELASCO, *Las Organizaciones Internacionales*, op. cit. pp.323 y ss.

¹⁰²³ El Tratado de 27 de mayo de 1977 sobre eliminación de la doble imposición internacional sobre la renta y la propiedad de personas físicas y el de 19 de mayo de 1978 sobre personas jurídicas, pueden verse publicados en *IBFD*, n°32, 1978, pp.411 y ss., e *IBFD*, 1979, pp.387-388, respectivamente. Asimismo, tenemos dudas acerca de la vigencia general actual de estos convenios merced a los últimos acontecimientos ocurridos en la antigua URSS. No obstante, J.J.PASTOR RIDRUEJO, *Curso de Derecho Internacional Público y Organizaciones Internacionales*, Tecnos, Madrid, 1994, pp.319-325, considera que atendiendo a los arts.34 y 35 del Convenio de Viena, de 23 de agosto de 1978 y la Declaración de Repúblicas Sucesoras de la Unión Soviética de Alma Ata, de 21 de diciembre de 1991, la regla general apunta hacia la vigencia de los tratados multilaterales antes firmados por la URSS a las nuevas repúblicas, salvo cuando éstas expresamente indicaran lo contrario. Vid. también A.BORRÁS RODRÍGUEZ, "La sucesión de Estados en materia de tratados internacionales y el Convenio de Viena de 23 de agosto de 1978", *Revista Española de Derecho Internacional*, vol.XXXIII, 1981, n°1, pp.51 y ss.

¹⁰²⁴ El tratado multilateral UNESCO-WIPO, hecho en Madrid el 13 de diciembre de 1979, puede verse en *Guide de la Convention de Madrid sur la Double Imposition*, OMPI, Genève, 1985, pp.79-95. Debe destacarse, a su vez, que hasta la fecha este convenio no ha alcanzado el suficiente número de ratificaciones para su entrada en vigor.

¹⁰²⁵ Vid.: H.M.A.L.HAMAEKERS, "Multilateral instruments on the avoidance of double taxation", *IBFD*, March, 1986, pp.99 y ss.

-Los Tratados multilaterales para eliminar la doble imposición internacional entre los países de la CARICOM¹⁰²⁷.

Ciertamente, el desarrollo de estas medidas es reducido en comparación con los más de mil CDI que se han ratificado en el marco de los MCs OCDE y ONU, máxime si se tiene en consideración que muchos de los tratados multilaterales antes citados todavía no han entrado en vigor (y algunos nunca lo harán) y que pocos son los que han alcanzado adecuadamente sus objetivos.

La explicación de la reducida difusión de los tratados multilaterales como vía concertada de eliminación de la doble imposición internacional podemos encontrarla en los condicionantes que la adopción de los mismos entraña. Así, se ha destacado la necesidad de la concurrencia de un elenco de factores para que estos convenios puedan formalizarse. Entre éstos cabe señalar la presencia de un cierto grado de afinidad de circunstancias económicas, políticas y culturales, uniformidad de los principios jurídicos que informan los sistemas tributarios, tradición de cooperación entre los Estados parte¹⁰²⁸. Parece, pues, evidente que deben mediar una serie de

¹⁰²⁶ Vid.: M.PIRES, *Da Dupla Tributação*, op. cit. pp.477 y ss. Sobre los perfiles y actividades de esta organización internacional véase M.DÍEZ DE VELASCO, *Las Organizaciones Internacionales*, op. cit. pp.502-503.

¹⁰²⁷ Vid.: C.GASTON PERERA, "Double tax treaties in the Eastern Caribbean", *British Tax Review*, n°5 (301-428), 1993, pp.395 y ss. Sobre los caracteres de la CARICOM véase G.SCHIAVONE, *International Organizations*, op. cit. pp.50-53.

¹⁰²⁸ En este sentido vid.: VOGEL, SHANNON, DOERNBERG, VAN RAAD, *US Income Tax Treaties*, vol.1, op. cit. pp.21 y ss.; D.R.DAVIES, *Principles of International Double Taxation Relief*, op. cit. pp.36 y ss.; M.PIRES, *Da Dupla Tributação*, op. cit. pp.477 y ss.; H.M.A.HAMAECKERS, "Multilateral instruments on the avoidance of double taxation", op. cit. pág.100; E.ABRIL ABADÍN, "Métodos para evitar la doble imposición internacional", op. cit. pp.151 y ss.; S.MARZO CHURRUCA, en *Doble Imposición Internacional*, op. cit. pág.649; A.BORRÁS RODRÍGUEZ, *Doble Imposición: problemas jurídico internacionales*, op. cit. pp.97 y ss.; R.DE LA CALLE SAIZ, "Hacia convenios multilaterales para evitar la doble imposición internacional" en *Estudios de Doble Imposición Internacional*, op. cit. pp. 80 y ss.; J.R.FERNÁNDEZ PÉREZ, "La doble imposición internacional: panorámica general y perspectivas de armonización comunitaria" en *1º Curso sobre Fiscalidad y Finanzas España-CEE*, MEH, Madrid, 1986, pp.241 y ss.; E.ALBI, J.A.RODRIGUEZ ORDANZA, J.J.RUBIO GUERRERO, *Tributación de los No Residentes en España*, op. cit. pp.29-31.

infrecuentes premisas previas como base para articular la compleja técnica y el difícil consenso político-fiscal que conlleva intrínsecamente la instrumentación de un tratado multilateral para la eliminación de la doble imposición internacional. Es por ello que esta vía en la práctica resulta casi únicamente operativa para países ya inmersos en procesos de integración económica (y política) como mecanismo ineludible para avanzar en dicho proceso, suprimiendo las barreras fiscales una vez que se han superado otros obstáculos al comercio e inversión en el seno del espacio económico creado.

Entre las ventajas que se derivan de esta vía concertada cabe poner de manifiesto las siguientes:

1ª) La superación de la coordinación bilateral por la adopción de normas comunes y uniformes para el grupo de Estados, reduciendo, así, los conflictos de doble imposición y evasión fiscal internacional en el ámbito de aplicación del tratado;

2ª) La producción de menores problemas de interpretación y aplicación del convenio, por cuanto que en estos tratados, generalmente, existe una comisión permanente o una institución internacional encargada de resolver de forma vinculante y uniforme estas cuestiones;

3ª) La resolución de problemas de doble imposición internacional imperfectamente regulados en los CDI debido, precisamente, a su bilateralidad. Son especialmente reseñables, de un lado, las hipótesis de sujeción fiscal personal de un contribuyente a los impuestos de tres (o más) países, ya que las normas de doble residencia (*tie-breaker rules*) de los convenios multilaterales, a diferencia de los CDI que no aciertan a remediarla, atribuyen la condición de residente fiscal en favor de uno sólo de los Estados contratantes y, de otro, los casos triangulares

donde hay un conflicto de *source rules* entre más de dos países parte o cuando el establecimiento permanente obtiene rentas en un tercer Estado contratante. En este último caso, en tanto dicho país forma parte del tratado multilateral no se plantean cuestiones de vulneración del efecto relativo del convenio, ni de extensión del mismo al establecimiento permanente, sino que integran un supuesto más cubierto por el acuerdo fiscal¹⁰²⁹;

4ª) Se cercenan las posibilidades de *treaty shopping* al existir normas comunes que regulan el ámbito de beneficiarios del convenio superando las particularidades y huecos que derivan de las regulaciones bilaterales como la de los CDI.

Como contrapartida de estas ventajas de los tratados multilaterales de eliminación de la doble imposición internacional se han destacado varios inconvenientes inherentes a la articulación de los mismos¹⁰³⁰:

1º) La regulación de estos convenios es siempre compleja, y su operatividad requiere una institución permanente que garantice la uniformidad y solucione los conflictos de interpretación y aplicación que se planteen, lo cual conlleva una importante dosis de cesión de soberanía fiscal que muchos Estados no están dispuestos a asumir;

2ª) Una menor flexibilidad que los CDI para adoptar determinadas cláusulas, ya que aquí la obtención del consenso necesario para la introducción de las mismas en el tratado

¹⁰²⁹ Véase el apartado 2º de los artículos 10, 11 y 12 del tratado multilateral nórdico, para eliminar la doble imposición internacional.

¹⁰³⁰ Vid.: el informe de la EFTA, *The Feasibility of Multilateral Double Taxation Convention within EFTA*, November 12, 1969, Efta/64/69.; H.M.A.HAMAECKERS, "Multilateral instruments on the avoidance of double taxation", op. cit. pp. 100 y ss.

depende del conjunto de los Estados parte, a diferencia de lo que acontece en los CDI, que son bilaterales y se rigen por la reciprocidad entre ellos;

3º) El alto índice de rigidez que entraña su modificación, toda vez que ésta, como su aprobación, requiere un prolongado período de negociación para su articulación técnica y para la obtención del difícil consenso necesario para su adopción. De esta forma, dado que los niveles de complejidad técnica y de consenso son superiores en los tratados multilaterales que en los CDI, también es mayor en los primeros su riesgo de petrificación.

Pese a los condicionantes y factores negativos que conlleva el empleo de esta vía para resolver la doble imposición internacional, lo cierto es que en la actualidad existe un cierto consenso en considerar que las medidas multilaterales constituyen el mecanismo más adecuado y neutral para remediar este fenómeno y la problemática adyacente en el marco de procesos de integración económica y política como la Unión Europea¹⁰³¹ y el NAFTA¹⁰³².

¹⁰³¹ En este sentido vid.: A.J.RÄDLER, "Tax treaties and the internal market", *Report Rudding (Anex 6)*, op. cit. pág.378; CH.McLURE, "Coordinating business taxation in the Common Market. The Rudding Committee Report", *EC Tax Review*, n°1, 1993, pág.13; *Report Rudding*, op. cit. pp.203 y ss.; K.VOGEL, *Taxation of Cross-border Income, Harmonization, and Tax Neutrality under European Community Law*, Kluwer, Netherlands, 1994, pp.15-16, 18-21, y en la misma obra K.VAN RAAD, "The meaning of non-discrimination", op. cit. pp.46 y ss.; D.ALBREGTSE & E.HEITHUIS, "Toward a strategic programme for the internal market: a working document", *EC Tax Review*, n°1/94, pp.10-13; L.HINNECKENS, "Compatibility of bilateral tax treaties with European Community law. The Rules", *EC Tax Review*, n°4/94, pp.146 y ss.; PH.BENTLEY, "Tax obstacles to cross-border business" en *Corporate Law -The European Dimension*, op. cit. pp.172-173; L.CARTOU, *Droit Fiscal International et Européen*, op. cit. pág.151, 198-199; E.GRACIA ESPINAR y J.PALACIOS, "¿Es necesaria la armonización de la fiscalidad directa en un mercado único?", *GF*, n°132, 1995, pp.193-207; CAYÓN GALIARDO, FALCÓN Y TELLA, DE LA HUCHA CELADOR, *La Armonización Fiscal en la Comunidad Económica Europea y el Sistema Tributario Español: Incidencia y Convergencia*, IEF, Madrid, 1990, pp.165-168; C.ALBÍÑANA, *Sistema Tributario Español y Comparado*, op. cit. pág.939; R.CALLE SÁIZ, "Hacia convenios multilaterales para evitar la doble imposición internacional", op. cit. pp.84 y ss.; A.BORRÁS RODRÍGUEZ, *Doble Imposición: problemas jurídico internacionales*, op. cit. pp.97 y ss. y de la misma autora "Los CDI desde el punto de vista de la teoría general de los tratados internacionales", op. cit. pp.133 y ss.; M.A.SÁNCHEZ JIMÉNEZ, *La Doble Imposición Internacional en la UE*, op. cit. pp.34 y ss., 83 y ss.; J.LÓPEZ DÍAZ, "Localización geográfica y criterios de sujeción fiscal al impuesto sobre la renta y patrimonio. Doble imposición internacional", *HPE*, n°24-26, 1993, pág.148.

¹⁰³² Vid.: P.R.MCDANIEL, "Corporate income taxation in the NAFTA: a policy perspective", *New York Law School Colloquium*, September 23, 1994, pp.1-118; B.J.ARNOLD & N.H.HARRIS, "NAFTA and the taxation of corporate investment: a view from within NAFTA", *Faculty of Law of Western Ontario*, September 1994, pp.55 y ss. Asimismo, en relación con otros procesos de integración se postula igualmente la solución multilateral, vid.: R.J.VANN, "A Model tax treaty for the Asian-Pacific Region?" (Part.1), *IBFD*, March, 1991, pp.99-111 y (Part.2),

La utilización de este tipo de medidas concertadas en el seno de áreas de libre comercio, espacios económicos de cooperación, mercados comunes y procesos de integración económica y política es la fórmula técnicamente más eficaz para remediar la doble imposición internacional. En este sentido, se ha destacado que el establecimiento de medidas de este tipo en estos ámbitos, al integrar una regulación jurídico tributaria común y uniformadora para todos los Estados miembros, es una forma idónea para introducir la dosis de neutralidad fiscal necesaria para el cumplimiento de los objetivos que persiguen estas fórmulas de cooperación (o de integración) interestatal. Buena parte de la doctrina especializada en estos temas coincide en señalar múltiples deficiencias y distorsiones que la inexistencia de normas fiscales comunes a todos los países miembros de un mercado común producen en el buen funcionamiento del mismo, pese a la existencia de redes de CDI entre éstos. Así, entre otras cuestiones se ha puesto el acento en el efecto aneutral causado por la existencia de diferentes tipos de gravamen en la fuente sobre la renta pasiva, al fijarse éstos de forma diversa en los CDI y legislación interna de los Estados¹⁰³³; las distorsiones originadas en la localización de la inversión y los flujos de capital derivadas de la falta de uniformidad en la adopción de los métodos para eliminar la doble imposición internacional, ya que cada una de estas técnicas responde a objetivos diferentes (imputación/neutralidad en la exportación de capitales; exención/neutralidad en la importación de capitales), que pueden originar diversos efectos atendiendo a su configuración interna y a los

IBFD, April 1991, pp.151 y ss.; A.MAGAÑA, "La armonización fiscal centroamericana: una cuestión pendiente", *RDFHP*, n°212, 1991, pp.307 y ss.

¹⁰³³ Vid.: el *Informe Neumark*, (*Documentación Económica*, n°53/1965, pp.126 y ss); *Report Ridding*, op. cit. pp.67-120, 203-205; los Documentos de la Comisión 1/80 (*Informe sobre las Perspectivas de Convergencia de los Sistemas fiscales*, op. cit. parágrafo 13, pág.10) y el 4/91 (*Supresión de las Barreras Fiscales a la Actividad Transfronteriza de las Empresas*), op. cit. pp.7-8; el *Libro Blanco de la Comisión al Consejo*, de 29 de junio 1990, puntos 1-4, 14 y 150; P.R.MCDANIEL, "Corporate income taxation in the NAFTA: a policy perspective", op. cit. pp.3-4, 19 y ss.; B.H.ARNOLD & N.H.HARRIS, "NAFTA and the taxation of corporate investment: a view from within NAFTA", op. cit. pp.56 y ss.

tipos de gravamen de cada Estado contratante¹⁰³⁴; las sobrecargas fiscales y conflictos de distribución de poder tributario originados por la inexistencia de reglas comunes de determinación del origen económico de la renta, así como de normas uniformes sobre determinación de beneficios de personas bajo control común, disposiciones antiabuso de tratado (*antitreaty shopping*)¹⁰³⁵ y regulaciones antievasión y de asistencia mutua en el terreno fiscal¹⁰³⁶.

Existe, pues, un cierto consenso a la hora de considerar que la adopción de un tratado multilateral que estableciera normas comunes en los aspectos mencionados eliminaría buena parte de las aneutralidades fiscales que distorsionan el buen funcionamiento de estos espacios, merced a la introducción de normas uniformes a todos ellos¹⁰³⁷. Sin embargo, en la hora actual son pocos los grupos de Estados inmersos en procesos de integración económica que han sido capaces de articular estas medidas. Ello es debido, fundamentalmente, no tanto a la complejidad técnica que entrañan, como al importante grado de cesión de soberanía fiscal que implica su adopción. Así, en casos como el de la Unión Europea y el NAFTA es posible señalar una cierta contradicción intrínseca de los Estados miembros con los objetivos y fines que tratan de alcanzar

¹⁰³⁴ K. VOGEL, *Taxation of Cross-border Income, Harmonization, and Tax Neutrality under the European Community Law*, op. cit. pp. 21-31, analiza los diferentes efectos de los métodos de eliminación de la doble imposición internacional postulando abiertamente, en el ámbito comunitario, la adopción general de la técnica de la exención, empleando el método de imputación únicamente para impedir determinados abusos en ciertas situaciones excepcionales.

¹⁰³⁵ Vid.: *Report Rudding*, op. cit. pp. 137 y ss.

¹⁰³⁶ En este sentido, varios autores norteamericanos postulan eliminar parte de estos factores de aneutralidad fiscal en el seno del NAFTA introduciendo una medida multilateral que establezca el *formulary apportionment* como mecanismo para someter a imposición las "unidades empresariales" que operasen en dicha área de libre comercio. No obstante, esta postura actualmente es muy minoritaria y difusa en muchos aspectos. Vid.: P.R.MC DANIEL, "NAFTA and the formulary apportionment: an exploration of issues" en *Essays on International Taxation*, op. cit. pp. 293-308; R.J.VANN, "A Model tax treaty for the Asian-Pacific Region?", (Part.1), op. cit. pp.99-111 y (Part 2), op. cit. pp.151 y ss.; M.MCINTYRE, "Using Nafta for introduce formulary apportionment", *Tax Notes International*, n°8/93, pp.851-853. A su vez, este mecanismo resulta abiertamente rechazado por el *Report Rudding*, op. cit. pág.130 y por el Comité Fiscal OCDE en su informe *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises (1994)*, op. cit. pp.179-195 (parágrafos n°30-32) (*Intertax*, n°8/94, pp.314 y ss.).

¹⁰³⁷ En este sentido véase el *Informe Neumark* (publicado en *Documentación Económica*, n°53, Madrid, 1965, pág.74).

a través de las mismas. La justificación de tal contradicción estriba en que los países miembros, conscientes de las graves distorsiones que el estado actual de cosas origina en el buen funcionamiento de los principios y libertades sobre las que estas organizaciones se fundan, no adoptan las medidas necesarias para suprimir con carácter general esta fuente de aneutralidad fiscal a través de la vía más adecuada para ello, la de las medidas multilaterales que establezcan una regulación común sobre determinados aspectos sustantivos de la imposición sobre la renta y el patrimonio en el seno de estos espacios económicos¹⁰³⁸.

2.2) Estudio de las peculiaridades propias de los tratados multilaterales de eliminación de la doble imposición internacional: dos casos paradigmáticos, el Pacto Andino y el Convenio entre los países nórdicos.

Los tratados multilaterales de eliminación de la doble imposición internacional suscritos en el seno del Pacto Andino (hoy, Comunidad Andina) y del Consejo Nórdico constituyen los casos más destacables de utilización de este tipo de medidas en el panorama internacional.

Los dos tratados se han forjado en el marco de organizaciones internacionales de cooperación general y económica, mas los principios que informan cada uno de éstos son absolutamente divergentes.

¹⁰³⁸ Por el contrario, en el seno de la Unión Europea sí se han adoptado medidas multilaterales parciales para eliminar esta fuente de distorsiones, a saber: la Directiva 90/435/CEE, de 23 de julio de 1990, de régimen fiscal común aplicable a distribuciones de dividendos entre sociedades matrices y filiales, y el Convenio multilateral 90/436, de corrección de beneficios entre empresas asociadas. Estas normas serán objeto de estudio en epígrafes posteriores. Asimismo, cabe destacar la existencia de un Anteproyecto de Convenio Europeo sobre doble imposición, de 11 de junio de 1968 (Direction Générale XIV, Groupe travail V, Questions Fiscales Internationales 11.414/XIV/68 F) (vid.: R.CALLE SÁIZ, "El MC OCDE (1977) y el proceso de armonización fiscal en la CEE", op. cit. pág.96).

Por lo que se refiere al tratado multilateral andino, debe señalarse que éste fue aprobado por decisión n°40 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena en 1971 conservando su vigencia hasta nuestros días¹⁰³⁹. La estructura del mismo guarda cierto paralelismo con los Modelos OCDE y ONU, en tanto configura la tributación a través de los principios fuente y residencia y, además, opera con una categorización de rentas semejante a la prevista en dichos Convenios-tipo¹⁰⁴⁰. Ahora bien, este pacto multilateral se separa diametralmente del Modelo OCDE y ONU a la hora de establecer los principios que disciplinan el reparto del poder tributario entre los Estados contratantes, así como en la técnica elegida para remediar la doble imposición internacional. En este sentido, el convenio profesa una total adhesión al principio de tributación en la fuente, de manera que las reglas de asignación de la imposición del mismo lo hacen generalmente en favor de la tributación exclusiva de las rentas en el Estado en el que tienen su origen económico¹⁰⁴¹, aunque también, en puntuales ocasiones, atribuye dicho poder al país del domicilio del contribuyente¹⁰⁴².

De esta forma, la doble imposición internacional queda eliminada por exclusión ya que la atribución de poder de imposición con carácter exclusivo en favor del Estado de la fuente (regla general) y, excepcionalmente, en favor del Estado de domicilio del contribuyente impide que surja este fenómeno¹⁰⁴³.

¹⁰³⁹ El texto de este tratado puede verse en el Anejo 1° de la obra de J.V.TROYA JARAMILLO, *Derecho Tributario Internacional*, op. cit. Asimismo, sobre los caracteres generales del este Convenio multilateral vid.: A.BORRÁS RODRÍGUEZ, "La doble imposición en el Grupo Andino", *Revista Española de Derecho Internacional*, n°1-3, 1975, pp.83-96 y ATCHABAHLIAN, "El Grupo Andino y su enfoque de la doble imposición internacional", *HPE*, 32, 1975, pp.121-144.

¹⁰⁴⁰ Véanse los artículos 1, 2, 4 y 5 a 17 del tratado multilateral andino.

¹⁰⁴¹ Véase el artículo 4 del tratado multilateral andino.

¹⁰⁴² Vid.: los artículos 8 (beneficios de empresas de transporte), 13 (ganancias del capital) y 14 (rentas provenientes de servicios profesionales) del tratado multilateral andino.

¹⁰⁴³ En este sentido, P.MASSONE, "Taxation of income derived by non-residents in Latinamerican countries", op. cit.pág.168, entiende que cuando el Estado de la fuente ostente poder exclusivo de gravamen, el país del domicilio del contribuyente puede, no obstante, tener en cuenta dichas rentas al objeto de cifrar el tipo progresivo de gravamen aplicable al mismo en relación con su renta no exenta. Asimismo, resulta reseñable cómo los tratados multilaterales de eliminación de la doble imposición internacional suscritos en el seno del COMECON operan con la

El empleo de este sistema de supresión de la doble imposición internacional a través de las reglas de asignación de tributación exclusiva en favor de un Estado contratante constituye un mecanismo que únicamente puede instrumentarse a través de medidas concertadas. A su vez, esta técnica posee un alto nivel de eficacia para suprimir este fenómeno, ya que se excluye su surgimiento en el ámbito de aplicación del tratado. No obstante, la generalización de la aplicación de este mecanismo a nivel multilateral plantea algunos inconvenientes. En efecto, asignar, con carácter exclusivo, la tributación de las rentas a un determinado Estado contratante excluyendo toda imposición por parte de los demás países parte del convenio implica en sí misma una distribución del poder tributario entre los mismos que debe ser ponderada con sumo cuidado, porque la recaudación tributaria de cada Estado contratante no sólo dependerá de la concreta regla de asignación de la imposición en su favor, sino también del sentido que en cada momento tengan los diferentes flujos de rentas entre los diversos Estados. Así, asignar con carácter general el poder de gravamen exclusivo al país de la residencia planteará problemas cuando medien desequilibrios en el carácter de exportador/importador de capitales de los diferentes Estados, toda vez que esta regla perjudicaría notablemente a estos últimos. La regla inversa, aparte de suscitar la misma cuestión en relación con los países exportadores de capital, plantea problemas de justicia impositiva. En efecto, cuando la asignación del poder tributario exclusivo se realizara en favor de los países fuente no habrá ningún país que tenga en cuenta la capacidad económica global y la situación personal del contribuyente ya que esta función viene realizándose a través de la tributación en la residencia. Así pues, se aprecia cómo la articulación de medidas concertadas que apliquen únicamente esta fórmula de asignación exclusiva suscita

misma técnica de atribución exclusiva de poder tributario, aunque en éstos el principio prevalente es precisamente el opuesto al empleado por el tratado multilateral andino, esto es, la imposición exclusiva prevalente en la residencia del contribuyente. Vid.: T. NAGY, "CMEA: Multilateral agreements for the avoidance of double taxation", op. cit. pp.174 y ss., y del mismo autor "Multilateral tax agreements and tax coordination in the CMEA", op. cit. pp.379 y ss.

bastantes inconvenientes, sobre todo cuando afecte a un considerable número de Estados entre los cuales existen o pueden existir diferencias sustanciales en los flujos de capitales y la situación económica. Por todo ello, probablemente resulte más adecuado combinar este sistema con reglas de tributación acumulativas. Esta es la solución que, de alguna forma, prevé el MC OCDE y que se ha recogido en el tratado multilateral entre los países nórdicos.

Otra de las características propias de este tratado es su tosquedad técnica. Esta carencia es fácilmente perceptible, por ejemplo, en la imperfecta determinación de las rentas atribuibles al establecimiento permanente¹⁰⁴⁴, de las simplistas definiciones que eventualmente recoge¹⁰⁴⁵, la ausencia de cláusulas tan relevantes como la de doble residencia o el principio de plena concurrencia. De esta forma, en múltiples ocasiones habrá que acudir al procedimiento amistoso recogido en el tratado al objeto de resolver los innumerables problemas e interrogantes que plantea su aplicación, con el consiguiente perjuicio para el contribuyente y los fines del propio convenio¹⁰⁴⁶.

No obstante, no han sido estas deficiencias lo que ha conducido a la escasa difusión del ejemplo aportado por el tratado andino de eliminación de la doble imposición internacional, sino que, a nuestro juicio, lo decisivo es la crisis del principio general de imposición exclusiva en la fuente sobre el que se estructura el convenio. Pese a ello, en los últimos tiempos, según C. Gaston Perera, ha sido adoptado como modelo en el seno de la OECS, en virtud de la Conferencia de septiembre de 1991 sobre doble imposición, para sustituir los tratados

¹⁰⁴⁴ Véase el artículo 7 del tratado multilateral andino.

¹⁰⁴⁵ Véase el artículo 2 del tratado multilateral andino. Asimismo, resulta señalable lo desacertado de la regulación establecida para llenar el vacío de las expresiones no definidas por el convenio (art.3), toda vez que remite directamente a la legislación vigente de cada país miembro, lo cual puede originar frecuentes supuestos de calificación asimétrica con todo lo que ello conlleva.

¹⁰⁴⁶ El procedimiento amistoso se encuentra recogido en el artículo 20 del tratado multilateral andino.

multilaterales firmados entre los miembros de la Caricom por un único tratado estipulado sobre la base del convenio multilateral andino¹⁰⁴⁷.

Por lo que atañe al tratado multilateral firmado entre los países nórdicos, de 22 de marzo de 1983, para eliminar la doble imposición internacional en los impuestos sobre la renta y el patrimonio, debe destacarse que es el único convenio de este tipo entre países miembros de la OCDE¹⁰⁴⁸. En lo referente a los principios, estructura y métodos de eliminación de la doble imposición debe destacarse que esta medida concertada sigue fielmente el Modelo OCDE, en tanto que éste era el Convenio-tipo que informaba los CDI vigentes hasta entonces entre los Estados miembros. No obstante, este tratado introduce ciertas desviaciones del Modelo OCDE, algunas de las cuales vienen motivadas por exigencias técnicas características de la articulación multilateral, mientras que otras responden a peculiaridades propias de los países parte del mismo.

Entre las singularidades más reseñables que recoge este tratado cabe poner de manifiesto las siguientes¹⁰⁴⁹:

1ª) Las reglas de limitación de derechos de imposición del artículo 26, estableciendo expresamente que ningún Estado puede gravar la renta obtenida por un residente si el tratado no lo habilita explícitamente para ello. Esta norma está destinada a excluir el surgimiento de

¹⁰⁴⁷ C.GASTON PERERA, "Double tax treaties in the Eastern Caribbean", op. cit. pp.399-400. Según S.STEINHOF, ("World tax scene", *Intertax*, n°12/95, pág.677), el "Caricom treaty" entre Jamaica, Belize, Trinidad y Tobago, ha sido firmado el 15 de febrero de 1995.

¹⁰⁴⁸ Este convenio puede verse publicado en *IBFD*, March, 1986, pp.104-114. Para un detenido análisis del mismo vid.: H.M.A.HAMAECKERS, "Multilateral instruments on the avoidance of double taxation", op. cit. pp.101 y ss.; N.MATTSON, "Is the multilateral convention a solution for the future? -Comments with reflection to the nordic experience", *Intertax*, n°9/85, pp.212 y ss.

¹⁰⁴⁹ *Ibidem*.

supuestos de doble imposición internacional producidos por la diferente apreciación que dos Estados contratantes realicen del origen económico de unas determinadas rentas. En aplicación de la misma únicamente podrán ejercer su poder de imposición sobre un determinado hecho imponible aquel Estado/s al que el tratado le autorice para ello, de suerte que el resto de los países deberán abstenerse de todo gravamen aunque consideren que la renta posee una conexión (personal o real) con su territorio;

2ª) La modulación de la imposición de la propiedad inmobiliaria introducida por Finlandia, incluyendo en dicha categoría la renta proveniente de acciones de sociedades cuyo negocio principal derive de la propiedad, tenencia o gestión inmobiliaria¹⁰⁵⁰;

3ª) Noruega y Finlandia han incluido una definición adicional del establecimiento permanente en relación con la explotación y exploración de los recursos naturales del subsuelo marino de sus costas, extendiendo el régimen de éste cuando se realicen actividades por un tiempo que exceda de treinta días en un período de 12 meses y se cumplan otras condiciones¹⁰⁵¹;

4ª) En relación con la imposición de dividendos, el tratado recoge diversas modulaciones del MC OCDE en orden a adecuarse al sistema fiscal de alguno de los Estados contratantes, así como para garantizar la eliminación de la doble imposición económica como si la distribución de los beneficios mediara entre personas residentes del mismo país¹⁰⁵²;

¹⁰⁵⁰ Artículo 6.4 del tratado nórdico.

¹⁰⁵¹ Artículo 21 del tratado nórdico.

¹⁰⁵² Artículo 10 del tratado nórdico.

5ª) Las normas de distribución del poder tributario sobre los intereses y cánones se apartan de lo establecido en los CDI que siguen los Modelos OCDE y ONU, en la medida en que el tratado atribuye con carácter exclusivo su gravamen al país de residencia del beneficiario efectivo, sin perjuicio de los que resulten atribuibles a un establecimiento permanente¹⁰⁵³. Este cambio permite suprimir en origen la doble imposición internacional en el ámbito de aplicación del convenio sobre los intereses y cánones pagados entre residentes de los Estados contratantes. De esta forma, mientras que los MCs OCDE y ONU reparten en estos casos el coste recaudatorio de la eliminación de la doble imposición internacional entre el Estado de la fuente y el de la residencia, el tratado nórdico asigna al primero de éstos la pérdida de ingresos tributarios al establecer la tributación exclusiva en la residencia. No obstante, esta regla hay que entenderla dentro del equilibrio al que se ha llegado en el sistema de distribución del poder tributario establecido en el tratado.

6ª) Las pensiones, haberes pasivos y anualidades pagadas en un Estado contratante a un residente de otro Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en la fuente. Esta regla excluye la doble imposición internacional en relación con las citadas rentas al igual que acontece en los MCs OCDE y ONU. No obstante, la diferencia entre el tratado nórdico y estos convenios-tipo radica en que el primero la asignación del poder de imposición exclusivo se hace en favor del Estado fuente, mientras que en los modelos de convenio se realiza en favor del Estado de residencia del contribuyente¹⁰⁵⁴;

7ª) En relación con el sistema arbitrado para la eliminación de la doble imposición internacional, cabe reseñar varias particularidades.

¹⁰⁵³ Parágrafos 1 y 2 de los artículos 11 y 12 del tratado nórdico.

¹⁰⁵⁴ Véase el artículo 18 del tratado nórdico, del MC OCDE y ONU.

Primera: el tratado, en virtud del artículo 4, resuelve las hipótesis de concurrencia de criterios de sujeción fiscal personales de más de dos Estados sobre un mismo contribuyente excluyendo los casos de doble o triple residencia fiscal. Se aprecia aquí cómo este tipo de tratados permiten alcanzar una solución técnica más acabada que los CDI merced a su multilateralidad.

Segunda: los problemas de efecto relativo de los tratados y de extensión del convenio al establecimiento permanente que se plantean en los CDI en los casos triangulares se resuelven en el tratado nórdico en la medida en que todos los países implicados son parte del mismo¹⁰⁵⁵. Concretamente, la problemática de la eliminación de la doble imposición internacional en los casos triangulares se supera aquí de una forma diferente a la propuesta finalmente por el Comité de Asuntos Fiscales OCDE. La solución arbitrada en el tratado nórdico estriba en que el Estado contratante de residencia del pagador de los dividendos, intereses y cánones no ostente poder de imposición sobre estos rendimientos cuando el beneficiario efectivo de los mismos es un establecimiento permanente de un residente de un segundo Estado contratante ubicado en un tercer Estado contratante. Entendemos que esta solución no es aplicable cuando el establecimiento permanente estuviera ubicado en un Estado que no formara parte del tratado multilateral, porque este convenio requiere que la base fija de negocios esté situada en un Estado contratante. En estas últimas hipótesis, a nuestro juicio, la eliminación de la doble imposición internacional requiere la existencia de un CDI entre el Estado de ubicación del establecimiento permanente y el de residencia de la persona de la que forme parte la base fija. La supresión del citado fenómeno se realizará, pues, de conformidad con la

¹⁰⁵⁵ Vid.: los artículos 10.2, 11.2, 12.2, 25.5 b), 26 y 27 del tratado nórdico.

doctrina del Comité de Asuntos Fiscales OCDE relativa a los casos triangulares. Asimismo, si se produjeran casos triangulares en los que el Estado de la fuente de los rendimientos no formara parte del tratado multilateral la única solución que cabría proponer, en virtud del principio de no discriminación del establecimiento permanente recogido en el tratado (art.27.2), sería también la misma que propone el Comité Fiscal en el marco del MC OCDE. Finalmente, en relación con las hipótesis triangulares que tienen lugar cuando el establecimiento permanente de una empresa residente de un Estado contratante ubicado en un segundo Estado contratante recibe rentas del primero de éstos, cabe señalar que el tratado nórdico ha recogido en su artículo 22.1 la misma fórmula prevista en el art.21.2 MC OCDE, esto es, excluye la posibilidad de que el Estado contratante de la residencia someta a imposición en la fuente dichas rentas y, por tanto, impide que se produzca doble imposición internacional.

Tercera: cada país emplea una combinación de métodos propia, aunque prevalece el modelo recogido en el artículo 23 A MCs OCDE, ONU. No obstante, se han introducido algunas desviaciones. De un lado, algunos países (Dinamarca, Finlandia y Suecia) operan con la técnica de la “exención modificada” en relación con rentas que sólo pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante¹⁰⁵⁶. De otro, el Protocolo XI del tratado habilita a varios Estados contratantes (Noruega e Islandia) a modificar el método elegido por éstos en el artículo 25 por el establecido en dicho instrumento una vez que se dé cumplimiento a las formalidades procedimentales estatuidas a dichos efectos, lo cual introduce una estimable dosis de flexibilidad que puede reducir el nivel de rigidez propio de estos tratados.

¹⁰⁵⁶ Véanse los párrafos 1.b), 2.b) y 5.c) del artículo 25 del tratado nórdico. Asimismo, Islandia y Noruega han previsto una eventual aplicación de esta cláusula en el apartado 1.b) y 2.b) del Protocolo XII al artículo 25 del tratado nórdico.

Del examen de este tratado se desprende, de una parte, un marcado carácter continuista de los Modelos OCDE y ONU, ya que son más los puntos de convergencia con éstos que las desviaciones y, de otra, la existencia de notables mejoras técnicas derivadas de la articulación multilateral de los principios establecidos anteriormente a través de los CDI firmados entre ellos, trascendiendo, así, de un consenso bilateral a uno más amplio que articula la coordinación y uniformidad internacional necesaria para resolver cuestiones difícilmente remediadas a un nivel inferior. No obstante, pensamos que el nivel de coordinación y perfección técnica al que pueden llegar los Estados a través de una medida multilateral de eliminación de la doble imposición internacional no se ha llevado hasta sus últimas consecuencias. Por el contrario, a nuestro juicio, el excesivo apego al texto del MC OCDE o la falta de consenso a la hora de abordar determinadas cuestiones (interpretativas, *treaty shopping*, ajustes de beneficios, arbitraje, casos triangulares de *partnerships*) ha motivado que no se hayan explotado todas las posibilidades que ofrece esta vía para resolver los múltiples problemas que plantea este fenómeno.

Así las cosas, el examen de estos tratados multilaterales revela que éstos, debido a los condicionantes intrínsecos a su instrumentación, no constituyen en la hora actual una vía idónea y practicable para abordar con carácter general o universal la problemática de la doble imposición internacional. Por el contrario, entendemos que este tipo de medidas concertadas resulta adecuado para resolver este fenómeno, así como otras cuestiones adyacentes, en relación con grupos homogéneos de países y, especialmente, en el seno de procesos de integración económica¹⁰⁵⁷.

¹⁰⁵⁷ En un sentido similar se ha pronunciado el Comité de Asuntos Fiscales OCDE en los párrafos n°37-40 de la introducción del Modelo OCDE (1992 y 1995). Participa de la misma opinión N.MATTSON, "Is the multilateral convention a solution for the future?", op. cit. pp.216-217.

3) La acción comunitaria en materia de doble imposición.

3.1) La doble imposición en la UE y el marco jurídico que delimita la acción comunitaria en la materia.

El alcance y configuración de la intervención comunitaria europea en materia de doble imposición es una consecuencia de una serie de factores entre los que destaca el reparto competencial establecido entre la Comunidad y los Estados miembros en el ámbito de la imposición directa. Esta distribución se plasma, fundamentalmente, en el proceso de armonización fiscal. De esta suerte, en la medida en que el poder de intervención en materia de doble imposición coincide prácticamente con su competencia en el campo de la imposición directa, los diferentes perfiles que definen este proceso de aproximación de legislaciones condicionan también el papel de la UE en relación con este fenómeno. Es decir, con carácter general puede afirmarse que, básicamente, la acción comunitaria en el ámbito de la doble imposición se encuadra en el proceso de armonización de la fiscalidad directa, concebido éste en sentido amplio¹⁰⁵⁸. Entendemos, pues, que tanto la trascendencia de este fenómeno a nivel comunitario, como las medidas de intervención de las instituciones europeas en esta materia pueden explicarse desde la evolución que la armonización fiscal ha experimentado.

¹⁰⁵⁸ En torno al concepto y perfiles de la armonización comunitaria de la imposición directa vid.: A.FANTOZZI, *Diritto Tributario*, op.cit. pág.796 y ss; J.P.JARNEVIC, *Droit Fiscal International*, op. cit. pp.40-53; A.AMATUCCI, "Aspectos fiscales del Acta Única", *RDFHP*, n°200/89, pp.505 y ss.; C.COSCIANI, "La política fiscal en la Comunidad Económica Europea", op. cit. pag. 31; M.BURGIO, *Derecho Fiscal Europeo*, op.cit.pp. 51-52; P.KAVELAARS, "Direct taxation and some basic principles in EC Law", *Intertax*, n°12/93, pág.597; J.L.DE JUAN PEÑALOSA, "Libre circulación de capitales, transacciones exteriores y fiscalidad", en *XXXVI Semana de Estudios Derecho Financiero*, Madrid, Ed. IEF, 1991, pag.263 y ss.; J.M. DE LA VILLA GIL, *La Armonización Comunitaria en el ámbito de la Imposición Directa*, op. cit. pag.5,12-14; R.FALCON Y TELLA, *Introducción al Derecho Financiero y Tributario de las Comunidades Europeas*, op. cit. pág. 113; M.T.MATA SIERRA, *La Armonización Fiscal en la CEE*, Lex Nova, Valladolid, 1993, pp.68 y ss.; I. DE LAS CUEVAS MIAJA, "Armonización fiscal de la imposición directa en la CEE", *RDFHP*, n° 169, 1984, pág. 155; G.CASADO OLLERO, "Fundamento jurídico y límites de la armonización fiscal en el Tratado de la CEE", *REDF, Civitas*, n° 38, 1983, pp. 199-200 y 207.

Los objetivos prioritarios de este proceso de aproximación de legislaciones dependen del diferente estadio de integración y fines de las Comunidades europeas. Se pueden distinguir dos grandes fases, a saber: desde el Tratado de Roma hasta el Acta Única y desde ésta hasta el Tratado de Maastricht (ambos inclusive). En la primera fase, el interés se centra en suprimir totalmente las barreras arancelarias entre los Estados miembros estableciendo, a su vez, un arancel exterior común. En la segunda fase, se profundiza en los objetivos de la etapa anterior, incidiendo ahora en garantizar el ejercicio efectivo de la libre movilidad de los factores de producción (trabajo, servicios y capital) en el interior de la Comunidad, a la vez que se establecen principios de coordinación de políticas comunes¹⁰⁵⁹.

Lógicamente, al segundo nivel de integración le corresponde una armonización fiscal cuantitativa y cualitativamente superior a la efectuada en el estadio anterior. De un lado, en tanto el ámbito objetivo de la integración se ha incrementado notablemente, ahora se trata de eliminar de los sistemas fiscales aquellas disparidades que engendran distorsiones económicas, discriminaciones y obstáculos fiscales y alteraciones en la competencia, que afecten negativamente al nuevo marco comunitario¹⁰⁶⁰. Es éste el momento en el cual "las dobles imposiciones" intracomunitarias comienzan a cobrar verdadera relevancia, toda vez que las instituciones comunitarias toman conciencia de las graves disfunciones que originan en el buen

¹⁰⁵⁹ Vid.: J.GOMEZ CASTANEDA, "La armonización fiscal y los objetivos de la integración europea", *CT*, n°62/92, pp.21-39; IZUBIRI, "La fiscalidad española ante el Mercado Unico", *Papeles de Economía Española*, n°48/91, pp.136 y ss.; M.A.SÁNCHEZ JIMÉNEZ, *La Doble Imposición Internacional en la UE*, op. cit. pp.48 y ss.

¹⁰⁶⁰ Vid.: B.TERRA & P.WATTEL, *European Tax Law*, op.cit. pp.11 y ss.; D.VILLEMOT, *L'Harmonisation Fiscale Européenne*, op. cit. pp. 35-38; J.L.DE JUAN PEÑALOSA, "Libre circulación de capitales, transacciones exteriores y fiscalidad", op. cit. pp. 253 y ss.; MARTINEZ GENIQUE, "La imposición directa ante la entrada en las Comunidades Europeas: armonización fiscal comunitaria en materia de imposición directa", en *XXXIII Semana de Estudios de Derecho Financiero*, op.cit. pág. 486; DELGADO COBOS, "Aproximación entre legislaciones internas: armonización y convenios", *XXXVIII Semana de Estudios de Derecho Financiero*, op. cit. pp.99-104; R.FALCÓN Y TELLA, *Introducción al Derecho Financiero y Tributario de las Comunidades Europeas*, op. cit.pp.31-34; I.DE LAS CUEVAS MIAJA, "Armonización fiscal de la imposición directa en la CEE", op. cit. pp. 155-156.; véase también el Documento comunitario de la Comisión 1-2/91, *Derecho Fiscal y Cooperación Transfronteriza entre Empresas*, op. cit. pp. 3-5.

funcionamiento del mercado interior y en el efectivo ejercicio de la libertades comunitarias¹⁰⁶¹.

De otro lado, la armonización fiscal es vertebrada también como instrumento complementario de otras políticas comunes (industria, energía, transportes), así como elemento de cooperación interadministrativa¹⁰⁶².

Ciertamente, para lo que aquí nos interesa, deseamos poner de relieve cómo en la segunda gran fase del proceso de integración las instituciones comunitarias son conscientes de la relevancia que poseen "las dobles imposiciones", así como de la necesidad de intervenir neutralizando las distorsiones y obstáculos que originan. En este sentido, resulta especialmente ilustrativo el Octavo informe anual del Parlamento Europeo sobre control de la aplicación del Derecho Comunitario (1990) cuando señala que "las quejas en el ámbito fiscal se refieren fundamentalmente a casos de doble imposición. Naturalmente, la base de referencia para la Comisión no puede ser otra que el ordenamiento jurídico comunitario. No compete a la Comisión velar por la aplicación correcta de los convenios bilaterales celebrados entre la mayoría de los Estados miembros. No obstante, los casos de doble imposición no cubiertos por estos convenios, o que dan lugar a una aplicación incorrecta, pueden a menudo ser considerados como

¹⁰⁶¹ El Documento de la Comisión 1/80, *Informe sobre las Perspectivas de Convergencia de los Sistemas Fiscales en la Comunidad*, op. cit. pág.10 (punto 13), ya señaló cómo "los movimientos de capitales se han visto contrariados por una serie de obstáculos fiscales, tales como discriminaciones fiscales, dobles imposiciones (...). Por tanto, es importante, por una parte, suprimir dichos obstáculos fiscales y, por otra, establecer una cierta neutralidad fiscal para que los movimientos de capitales y la localización de las inversiones no se vean determinados por consideraciones de tipo fiscal, sino que correspondan a motivos económicos y garanticen la utilización óptima de los recursos financieros y de los factores de producción de la Comunidad". De un parecer similar participa J.SEVILLA SEGURA, "Principios de armonización fiscal en la CEE", *HPE*, n°6-7, 1970, pág.110, cuando incide en la aneutralidad económica que ocasiona este fenómeno a los operadores económicos afectados por el mismo. Vid: D.BERLIN, *Droit Fiscal Communautaire*, op. cit. pp.177 y ss., 351-364.

¹⁰⁶² Vid: FALCON Y TELLA, *Introducción al Derecho Financiero y Tributario de las Comunidades Europeas*, op. cit. pág. 114; G.CASADO OLLERO, "Fundamento jurídico y límites de la armonización fiscal en el Tratado de la CEE", op. cit. pp. 208-210 y, del mismo autor, "Extrafiscalidad e incentivos a la inversión en la CEE" en *Estudios sobre Armonización fiscal y Derecho Presupuestario Europeo*, Tat, Granada, 1987, pp.103 y ss.; T.ROSEMBUJ, *Los Tributos y la Protección del Medio Ambiente*, Marcial Pons, Madrid, 1995, pp.69-77; M. BURGIO, *Derecho Fiscal Europeo*, op. cit. pp. 139-140. Véase también la Directiva 77/799/CEE, de 19 septiembre 1977, sobre cooperación administrativa y asistencia mutua entre países de la Comunidad.

infracciones del Derecho Comunitario, especialmente de los artículos 48, 50, 52 ó 57 TCEE y ser, por tanto, examinados por la Comisión”¹⁰⁶³.

Ahora bien, una cosa es que las instituciones comunitarias deparasen en la importancia del fenómeno y en la necesidad de su neutralización y otra que la intervención efectiva fuera correlativa con estas circunstancias. En efecto, como se deduce del propio informe del Parlamento Europeo, lo que ha definido y define, a la postre, la acción comunitaria en el ámbito de la doble imposición es el marco jurídico que delimita la competencia comunitaria en la materia¹⁰⁶⁴.

Como se sabe, la armonización de la imposición directa no se ha previsto expresamente en los tratados fundacionales, habiéndose apelado, no obstante, a los artículos 100 y 101 del TCEE para canalizar la intervención comunitaria en este ámbito¹⁰⁶⁵. Estos preceptos prevén la armonización de toda estructura jurídica que tenga incidencia directa sobre el establecimiento o

¹⁰⁶³ DOCE nº C338, de 31 de diciembre de 1991.

¹⁰⁶⁴ Vid.: M. BURGIO, *Derecho Fiscal Europeo*, op. cit. pág. 159; J.P. JARNEVIC, *Droit Fiscal International*, op. cit. pp. 53-54; E. DE MITA, *Interesse Fiscale e Tutela del Contribuente*, op. cit. pp. 303, 317 y ss.; J.V. LOUIS, *El Ordenamiento Jurídico Comunitario*, op. cit. pág. 47; D. VILLEMOT, *L'Harmonisation Fiscale Européenne*, op. cit. pp. 7-9.; G. CASADO OLLERO, "Fundamento jurídico y límites fiscales en el Tratado CEE", op. cit. pp. 207, 213, 211; DELGADO COBOS, "La adhesión de España a las Comunidades Europeas", en *XXXIII Semana de Estudios de Derecho Financiero*, op. cit. pp. 99 y ss.; MARTINEZ GENIQUE, "La imposición directa ante la entrada en las Comunidades Europeas: armonización fiscal comunitaria en materia de impuestos directos", *XXXIII Semana de Estudios de Derecho Financiero*, op. cit. pág. 489; J.M. DE LA VILLA GIL, *La Armonización Comunitaria en el ámbito de la Imposición Directa*, op. cit. pp. 1 y ss.; L. DE LAS CUEVAS MIAJA, "Armonización fiscal de la imposición directa en la CEE", op. cit. pp. 156-158; J. GÓMEZ CASTANEDA, "La armonización fiscal y los objetivos de la integración europea", op. cit. pp. 27, y ss.; C. ALBIÑANA, *Sistema Tributario Español y Comparado*, op. cit. pág. 918; J.F. CORONA RAMÓN, "Evolución de la armonización fiscal comunitaria en el IS", op. cit. pp. 43-44. No obstante, coincidimos con R. FALCÓN Y TELLA, "La armonización fiscal en la jurisprudencia" en *Derecho Comunitario y su Aplicación Judicial*, op. cit. pág. 922, cuando afirma que "prácticamente cualquier disposición del Tratado tiene o puede tener trascendencia tributaria y en este sentido es reconducible a la armonización fiscal en sentido amplio", aunque en principio el cauce formal más adecuado para esta armonización sean, sin duda, los artículos 100 y 101 TCEE.

¹⁰⁶⁵ Excepcionalmente también se podría acudir al artículo 235 TCEE para instrumentar medidas multilaterales de armonización que fueran necesarias para los fines de la UE. En este sentido, este precepto podría servir para articular un Reglamento o Directiva sobre doble imposición ya que no establece limitaciones referentes al instrumento jurídico que encauzará la medida. Las posibles interferencias con el artículo 100 TCEE se salvan siempre que la incidencia de este precepto en una materia no sea muy clara o bien cuando esta disposición no fuera suficiente para llevar a cabo la medida emprendida (STJCE de 12 de julio de 1973, Asunto 8/73, *Hauptzollamt*, Rec. p. I-907-908). Vid.: L. MILLÁN MORO, *La Armonización de Legislaciones en la CEE*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1986, pp. 161 y ss.

funcionamiento del mercado común. Tomando como fundamento estas normas, el Consejo CEE podrá adoptar disposiciones de Derecho Comunitario Derivado con el objeto de eliminar todas aquellas disparidades que median entre los sistemas fiscales de los Estados miembros, en la medida en que afecten directamente al buen funcionamiento del mercado común. Estamos, pues, ante una competencia de mínimos, esto es, sólo se prevé y permite la acción comunitaria cuando sea necesaria para impedir las trabas al ejercicio de los principios y libertades fundamentales de la Comunidad¹⁰⁶⁶.

A su vez, la competencia comunitaria está sujeta a otras limitaciones. De un lado, se ha enfatizado la incidencia del principio de subsidiariedad y de proporcionalidad como reglas sustantivas que deben disciplinar toda acción comunitaria en esta materia. En aplicación de estos principios la intervención de las instituciones europeas sólo es procedente y conforme con el ordenamiento comunitario cuando el efecto que quiere alcanzarse con la norma no puede obtenerse a través de la acción de los Estados miembros, ésta es proporcional a sus fines y necesaria para los objetivos de la Comunidad¹⁰⁶⁷. De esta forma, para que proceda la intervención comunitaria en materia de doble imposición habrá que examinar no sólo la incidencia del fenómeno en el buen funcionamiento del mercado interior, sino también si las

¹⁰⁶⁶ En este orden de cosas, G. CASADO OLLERO, "Fundamento jurídico y límites de la armonización fiscal en el Tratado de CEE", op. cit. pag. 221, ss., ha aludido a la misma idea refiriéndose al principio de proporcionalidad e intervención mínima que informa la armonización fiscal directa. Vid.: también L.CARTOU, *Droit Fiscal International et Européen*, op. cit. pp. 291-307. El propio TJCE ha expresado que la Comisión "está obligada a limitar sus intervenciones a lo estrictamente necesario (...), debiendo optar por aquellas medidas que provoquen menos perturbaciones en el funcionamiento del mercado común", (STJCE de 13 de julio 1963, Asunto 13/63, Rec.p.I-361). Por su parte, el informe Delors, *La Consolidación del Mercado Interior: Libro Blanco de la Comisión a la atención del Consejo Europeo*, Milán 28-29 Junio 1990, destaca claramente esta idea cuando afirma en el punto 185 que la armonización "debe llegar lo suficientemente lejos para que el funcionamiento del mercado común no se vea afectado por distorsiones comerciales, por desviaciones de tráfico o por sus efectos sobre la competencia". Véase, en este sentido el *Report Ridding*, op.cit. pag. 11.

¹⁰⁶⁷ Estos principios se encuentran actualmente recogidos en el artículo 3B TCEE. Vid.: A.J.TIMMERMANS, "Harmonization of corporate tax within the EC", *Intertax*, n°1/92, pp.21 y ss.; K.VOGEL, *Taxation of Cross-border Income, Harmonization and Tax Neutrality under European Community Law*, op. cit. pp.18-19, 20-21, 30-31; P.CUSSONS, "The Parent/Subsidiary & Merger Directives", *British Tax Review*, n°2/93, pag. 105; B.TERRA & WATTEL, *European Tax Law*, op. cit. pag.34; M.T.MATA SIERRA, *La Armonización Fiscal en la CEE*, op.cit.pp.118 y ss., 172-175, 182 y ss. Véase la sentencia del Tribunal Constitucional alemán de 12 de octubre de 1993 (2 Bvr 2134/92- 2Bvr 2159/92) en relación con el principio de subsidiariedad.

medidas (unilaterales y concertadas) establecidas por los Estados miembros resuelven esta problemática de forma adecuada a las exigencias del TCEE. De otro lado, el elevado grado de consenso que se ha previsto aquí para la adopción de actos legislativos por parte del Consejo introduce otro elemento que confirma el carácter excepcional de la intervención comunitaria en materia de imposición directa y, por tanto, sobre la doble imposición que se origina en este ámbito¹⁰⁶⁸.

La apreciación de esta "necesidad de intervención comunitaria" es, pues, la condición sustantiva para que la medida dictada por las instituciones europeas sea procedente. Dicho condicionante debe apreciarse atendiendo, fundamentalmente, a dos factores. De un lado, valorando la incidencia que posee la doble imposición en el ámbito de la UE. De otro, considerando si las medidas adoptadas por los Estados miembros son suficientes para resolver los problemas que ocasiona la doble imposición en la forma requerida por el ordenamiento comunitario. La concurrencia de este requisito debe ser examinada por la Comisión y el Consejo de la UE, sin perjuicio de la intervención y control de otros órganos comunitarios (TJCE).

En relación con el primero de estos factores, la UE viene considerando que las "dobles imposiciones" suponen una de las barreras fiscales más perjudiciales para la construcción europea, en la medida en que estos fenómenos producen efectos que distorsionan la competencia, obstaculizan las transacciones intracomunitarias al aumentar la carga fiscal del contribuyente y provocan consecuencias contrarias a toda mínima neutralidad fiscal en el interior de la Comunidad¹⁰⁶⁹. Piénsese, por ejemplo, que una relación económica intracomunitaria, por el

¹⁰⁶⁸ Vid.: M.T.MATA SIERRA, *La Armonización Fiscal en la CEE*, op. cit. pp.75-124.

¹⁰⁶⁹ En este sentido, el informe de la Comisión, *La Fiscalidad en el Mercado Único*, Suplemento 6/90, op. cit.pág. 547, señala que "la eliminación de las dobles imposiciones forman, por consiguiente, parte integrante del programa del

hecho de que intervengan personas y fuentes de riqueza localizadas en diferentes países miembros de la UE, soportará una carga impositiva, generalmente, superior a la que recaería sobre una transacción similar realizada en el interior de un solo Estado. Abundando en esta línea, el propio TJCE ha afirmado, en alguna sentencia en se planteaba este problema, que ni la legislación interna, ni los CDI pueden obstaculizar de esta forma el ejercicio de las libertades comunitarias y el buen funcionamiento del mercado interior¹⁰⁷⁰.

El propio concepto de doble imposición con el que se opera a nivel comunitario ayuda también a precisar la perspectiva con que las instituciones comunitarias consideran relevante estos fenómenos para la Comunidad. En efecto, es aquí donde se puede apreciar con mayor claridad el enfoque macroeconómico que se hace de esta problemática al incluir en la misma noción de doble imposición el fenómeno estrictamente considerado (doble imposición

mercado interior"; véase también el *Informe Supresión de las Barreras Fiscales a la Actividad Transfronteriza de las Empresas*, supl. 4/91, Comisión, pag. 8-9, el Doc. Com. (93) def.256 "Towards the strategic program for the internal market" (párrafo 64). Asimismo, CAYON GALLARDO, FALCON Y TELLA, DE LA HUCHA CELADOR, *La Armonización Fiscal en la Comunidad Económica Europea y el Sistema Tributario Español: Incidencia y Convergencia*, op. cit. pp. 166 y ss., señalan cómo la doble imposición produce efectos contrarios a las cuatro libertades comunitarias y al buen funcionamiento de mercados interiores. La jurisprudencia comunitaria ha confirmado este punto de vista (SSTJCE de 29 junio 1978 (*Statens Kontrol med Aedle Metaller/Larsen*, Asunto 142/77, Rec.p.I- 1543 y ss); de 5 mayo 1982 (*Schul*, Asunto 15/81, Rec.p.I-1409); de 23 enero 1986 (*Trans Tirreno Express/Ufficio Provinciales*, Asunto 283/84, Rec.p.I- 242 y ss.); de 8 julio 1986 (*Kerrut/Finanzamt Monchengladbach-Mitte*, Asunto 73/85, Rec.p.I- 2236 y ss.)). Complementariamente, vid.: K.VOGEL, "Harmonisierung des Internationalen Steuerrechts in Europa als Alternative zur Harmonisierung des (materiellen) KStGs", *Stw.*, n°4/93, pp.380 y ss.; A.J.TIMMERMANS, "Harmonization of corporate tax within the EC", op. cit. pp.21 y ss.; M.DE WOLF, "The power of taxation in the EU and in the US", *EC Tax Review*, n°3/95, pp.128-131; D.ALBREGTSE & E.HEITHUIS, "Towards the strategic program for the internal market: a working document of the Commission", op.cit. pp.10-12; J.M.DE LA VILLA GIL, *La Armonización Comunitaria en el ámbito de la Imposición Directa*, op. cit. pag. 13; I.DE LAS CUEVAS MIAJA, "Armonización fiscal de la imposición directa en la CEE", op. cit. pag. 158 y 166; M.A.SÁNCHEZ JIMÉNEZ, *La Doble Imposición Internacional en la UE*, op. cit. pp. 48 y ss., 68 y ss.; D.CARVAJO VASCO, "Fiscalidad directa y armonización comunitaria: enseñanzas del pasado y perspectivas de futuro", *Actualidad Tributaria*, n°26, Semana del 24 al 30 junio 1991, pp.DD.523 y ss.; J.SEVILLA SEGURA, "Principios de armonización fiscal en la CEE", op. cit. pp.110 y ss.; S.RAVENTÓS CALVO, "Los métodos para evitar la doble imposición en la UE", op. cit. pag.27; R.ORTIZ CALZADILLA, "El impuesto de sociedades en la CEE", *HPE*, n°96, 1985, pp. 162 y ss.; J. GOMEZ CASTANEDA, "La armonización fiscal y los objetivos de la integración europea", op. cit. pp. 38 y ss. El TJCE en algunas sentencias entre la que destaca la de 28 de enero de 1986 (*Comisión/Francia*, Asunto 270/83, Rec.p.I-285 y ss.) no sólo exige neutralidad fiscal material, sino que también extiende esta exigencia a que la normativa fiscal de los Estados miembros sea igualmente neutral respecto a las formas jurídicas. En este sentido declaró en el f.22 de la citada sentencia que "El artículo 52, párrafo primero, frase segunda, deja expresamente a los agentes económicos la posibilidad de escoger libremente la forma jurídica apropiada para el ejercicio de sus actividades en otro Estado miembro y esta libre elección no debe ser limitada por disposiciones fiscales discriminatorias".

¹⁰⁷⁰ SSTJCE de 28 de enero de 1986, *Comisión/Francia*, Asunto 270/83, Rec.p.I-307 y ss; de 14 de febrero de 1995, *Schumacker*, Asunto 279/93, Rec.p.I-225 y ss.; de 11 de agosto de 1995, *Wielockx*, Asunto 80/94, *QF*, 16/95, pp.39 y ss.

internacional) y toda la gama de doble imposición económica (doble gravamen dividendos, intersocietaria e, incluso aquella originada por los ajustes entre sociedades vinculadas o asociadas)¹⁰⁷¹. Al manejar un concepto amplio de doble imposición de marcado ascendente económico se están abarcando todas aquellas sobreimposiciones que afectan a las operaciones transnacionales cubiertas por el Tratado. De este modo, se puede decir que estos fenómenos tienen relevancia para las instituciones comunitarias en tanto en cuanto afectan a las economías de los agentes económicos al incidir negativamente sobre el buen funcionamiento del mercado interior, dejando de lado toda consideración relativa a consecuencias de índole jurídico-tributario (principio de capacidad económica y justicia tributaria) que el mismo ocasiona¹⁰⁷².

El segundo condicionante que delimita la “necesidad” de la intervención comunitaria pasa por examinar si las medidas unilaterales y concertadas adoptadas por los Estados miembros solucionan los efectos causados por la concreta “doble imposición” de forma adecuada a las exigencias impuestas por el ordenamiento comunitario o, por el contrario son insuficientes y, por tanto es procedente la actividad de las instituciones de la UE. De alguna forma se trata de analizar en qué grado afecta el principio de subsidiariedad a la intervención comunitaria en materia de doble imposición. En este sentido, lo cierto es que existe un cierto consenso en mantener que la eliminación plena y neutral de la doble imposición internacional y económica en la UE, así como toda la problemática adyacente sólo puede realizarse en el marco de procesos de integración económica a través de medidas comunes. Las vías unilaterales y bilaterales con que los diferentes Estados miembros encaran la resolución de esta problemática

¹⁰⁷¹ Vid.: *Report Ridding*, op. cit. pp. 11-12, 14-15, 203-206; M. BURGIO, *Derecho Fiscal Europeo*, op. cit. pp. 165 y ss.; CAYON GALIARDO, FALCON Y TELLA, DE LA HUCHA CELADOR, *La Armonización Fiscal en la Comunidad Económica Europea y el Sistema Tributario Español: Incidencia y Convergencia*, op. cit. pp. 166 y ss.

¹⁰⁷² STJCE de 29 junio 1978, *Statens Kontrol med Aedle Metaller/Larsen*, Asunto 142/77, Rec.p.I-1543 y ss.

son incompletas, distorsionadoras y técnicamente insuficientes¹⁰⁷³. Ello se debe a que, de un lado, no abarcan ni remedian todos los casos de doble imposición internacional y económica que se originan en la UE y, de otro, que cuando eliminan estos fenómenos no lo hacen con el nivel de neutralidad que en principio requeriría el buen funcionamiento del mercado interior¹⁰⁷⁴. La aneutralidad de estas medidas no sólo radica en la distinta alternativa de política fiscal y económica que encarna cada uno de los métodos empleados con este objeto, sino también en la diferente configuración de los mismos. Bien es cierto que las mayores distorsiones se producen cuando los Estados miembros, bien a nivel unilateral o en los CDI, recogen distintos métodos, no obstante, en la práctica la heterogénea regulación que diversos países establecen de determinados aspectos de una misma técnica (pérdidas nacionales y foráneas, insuficiencia de cuota, cláusulas de traslación de lo no deducido y del exceso, tipo de límite) ejerce una influencia importante en las decisiones de localización de los recursos económicos¹⁰⁷⁵.

¹⁰⁷³ Vid.: el Doc. Comisión 1/80, *Informe sobre las Perspectivas de Convergencia de los Sistemas Fiscales en la Comunidad*, op. cit. pág.10; Doc.Comisión, *La Fiscalidad en el Mercado Único*, op. cit.pág.547; Doc. Comisión, *Supresión de Barreras Fiscales a la Actividad Transfronteriza de las Empresas*, op. cit. pp.8-9; Doc.Comisión, *Towards a Strategic Programm for the Internal Market*, op. cit. parágrafo 64; *Informe Neumark, (Documentación Económica, n°53/65, pp.126 y ss.)*; *Informe Ridding*, op. cit. pp.67-120, 203-205. La doctrina estudiosa de esta problemática también ha destacado la relevancia de estos fenómenos para la UE incidiendo, a su vez, en la necesidad de una intervención comunitaria en este ámbito. Vid.: K.VOGEL, *Taxation of Cross-border Income, Harmonization and Tax Neutrality under European Community Law*, op. cit. pp.31 y ss.; en la misma obra colectiva J.BRANDS, "Trade-off between subsidiarity and neutrality", op. cit. pp.38-40; F.STOCKMANN, "Should the exemption method have priority over the credit method in international tax law?", op. cit. pp.285 y ss.; M.DE WOLF, "The power of taxation in the EU and in the US", op. cit. pp.128-131; ALBREGTSE & HEITHUIS, "Towards the strategic programm for the internal market", op. cit. pp.10-12; A.JACQUEMIN & A.PARMENTIER, *La Double Imposition des Bénéfices de Sociétés et les Mesures d'Allegement (vers une Solution Européenne)*, Vander, Louvain, 1968, pp.4-13; J.M.DE LA VILLA GIL, *La Armonización Comunitaria de la Imposición Directa*, op. cit. pág.13; J.SEVILLA SEGURA, "Principios de armonización fiscal en la CEE", op. cit. pp.110 y ss.; M.A.SÁNCHEZ JIMÉNEZ, *La Doble Imposición Internacional en la UE*, op. cit. pp. 48 y ss., 68 y ss.; S.RAVENTÓS CALVO, "Los métodos para la eliminación de la doble imposición en la UE", op. cit. pág.27.

¹⁰⁷⁴ Asimismo, también podría invocarse la necesidad de una regulación comunitaria de la supresión de la doble imposición internacional argumentando la falta de garantías que el contribuyente comunitario ostenta en aplicación de las medidas unilaterales y los CDI. En este sentido, no se puede olvidar que el TJCE (sentencia de 28 de enero de 1986, Asunto 270/83, Rec.p.I-307 (fj.26)) declaró que los derechos que se derivan para los beneficiarios de las libertades comunitarias "son imperativos y un Estado miembro no puede hacer depender el respeto de estos derechos de un convenio (CDI) celebrado con otro Estado miembro. En particular, este artículo (art.52 TCEE) no permite someter estos derechos a una condición de reciprocidad con el fin de obtener ventajas homólogas en otro Estado miembro".

¹⁰⁷⁵ Vid.: K.VOGEL et alter, *Taxation of Cross-border Income, Harmonization and Tax Neutrality under European Community Law*, op. cit. pp.21 y ss.; F.STOCKMANN, "Should the exemption method have priority over the credit method in international tax law?", op. cit. pp.285 y ss.; L.HINNECKENS, "Compatibility of bilateral tax treaties with European Community law. Applications of the rules", *EC Tax Review*, n°4/95, pp 234-235.

Todas estas afirmaciones pueden verificarse a la luz de los objetivos perseguidos tanto por las medidas comunitarias dictadas (Directiva 90/435/CEE, Recomendación de la Comisión 94/79/CEE, Convenio 90/436), como por las propuestas realizadas por la Comisión en este ámbito (propuesta de Directiva concerniente a la imposición sobre la renta en relación con la libre circulación de trabajadores; propuesta sobre eliminación de la doble imposición en caso de corrección de beneficios entre empresas asociadas; propuesta relativa al régimen fiscal común aplicable a intereses y cánones efectuados entre sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes; propuesta de Directiva por el que las empresas asumen las pérdidas registradas por sus establecimientos permanentes y sus filiales situados en otros Estados miembros; anteproyecto de tratado multilateral sobre doble imposición internacional (1968))¹⁰⁷⁶.

Así pues, hay un amplio consenso comunitario en torno a la necesidad de la supresión o eliminación de los efectos de las “dobles imposiciones” en el seno del mercado interior, mas, paradójicamente, ninguna disposición del Derecho Comunitario Originario excluye su surgimiento y menos establece un principio de interdicción de las mismas, como sí ocurre en algunos Estados compuestos como Suiza (art.46.2 Constitución)¹⁰⁷⁷. Por el contrario, al igual que en el panorama internacional, dicho fenómeno debe ser objeto de supresión por los Estados, ya a través de vías unilaterales o concertadas, toda vez que, como acabamos de exponer, la intervención comunitaria en este ámbito tan solo está prevista subsidiariamente, ya a través de medidas de armonización (arts.100, 101 y 235 TCEE), ya impulsando y promoviendo

¹⁰⁷⁶ Estas propuestas pueden consultarse en el informe de la Comisión, *Supresión de las Barreras Fiscales a la Actividad Transfronteriza de las Empresas*, op. cit.

¹⁰⁷⁷ El TJCE en sentencia de 29 de junio de 1978, *Statens Kontrol med Aedle Metaller/Larsen*, Asunto 142/77, Rec.p.I-1543, ha señalado expresamente que no existe ninguna disposición del Tratado CEE que prohíba la doble imposición, aunque el artículo 220 insta a los Estados miembros a concluir convenios para eliminar dichos fenómenos. Vid.: R.FALCÓN Y TELLA, “La obligación real de contribuir y el ordenamiento comunitario”, op. cit. pág.121.

convenios entre los Estados miembros en virtud del artículo 220 TCEE¹⁰⁷⁸. Por lo que se refiere a las distorsiones creadas por las diferentes medidas y métodos de eliminación de las “dobles imposiciones” tampoco cabe apreciar el más mínimo atisbo de acción comunitaria con carácter armonizador o uniformador. Ello obedece, fundamentalmente, a la inexistencia de un consenso político e, incluso, técnico en torno a la elección y configuración del método, por razones obvias de diferencias políticas y económicas.¹⁰⁷⁹

Así las cosas, a nuestro juicio la Comunidad ostenta suficiente competencia como para emanar, en determinadas condiciones, medidas comunes en materia de doble imposición internacional y económica. Entendemos que el marco jurídico en que resulta pertinente la intervención comunitaria en relación con estos fenómenos no impide que se desplieguen diversas medidas y acciones en este ámbito. Es cierto que esta actividad debe ajustarse a las vías y límites jurídicos que hemos visto. Esto es, la acción comunitaria debe ser necesaria para impedir los obstáculos y distorsiones en el buen funcionamiento del mercado interior y ser proporcional a estos fines, mas no resulta impedida por la existencia de medidas unilaterales y bilaterales de los Estados miembros. En este sentido, la explicación que cabe dar de la escasa acción llevada a cabo por la Comunidad en relación con las dobles imposiciones no debe reconducirse a una falta de competencia y medios para intervenir en este ámbito. Por el contrario, a nuestro juicio la respuesta a este panorama debe buscarse en motivaciones esencialmente políticas. Los Estados miembros bien no han podido alcanzar el suficiente consenso para establecer medidas

¹⁰⁷⁸ Vid.: D.BERLIN, *Droit Fiscal Communautaire*, op. cit. pág.42; A.MIRAULO, *Doppia Imposizione Internazionale*, op. cit. pp.38 y ss.; G.CASADO OLLERO, “La aplicación judicial de las disposiciones fiscales del Tratado” en *Derecho Comunitario Europeo y su Aplicación Judicial*, op. cit. pág.946; C.M.LÓPEZ ESPADAFOR, “Las normas de Derecho Internacional Tributario y de Derecho Tributario Internacional”, op. cit. pág.94.

¹⁰⁷⁹ Vid.: K.VOGEL, *Taxation of Cross-border Income, Harmonization and Tax Neutrality under European Community Law*, op. cit. pp.31 y ss.; en la misma obra véase J.BRANDS, “Trade-off between subsidiarity and neutrality”, op. cit. pp.38-40; F.STOCKMANN, “Should the exemption method have priority over the credit method in international tax law?”, op. cit. pág.285.

multilaterales en materia de doble imposición, bien consideran que el nivel de aneutralidad y obstaculización que estos fenómenos ocasionan en el funcionamiento del mercado interior resulta soportable en esta fase de la integración europea y, por tanto, insuficiente para propiciar una cesión de soberanía fiscal de tal magnitud.

Así pues, en el momento presente los concretos perfiles de la acción comunitaria en materia de doble imposición, pasan por el examen de la funcionalidad e interacción de los CDI con el ordenamiento comunitario, así como de las puntuales medidas que las instituciones europeas han adoptado en relación con estos fenómenos.

3.2) Los convenios de doble imposición internacional y el ordenamiento comunitario: examen de la interacción normativa y de la incidencia actual de los CDI en la acción comunitaria en materia de doble imposición.

Actualmente, la regulación de la mayor parte de las relaciones fiscales internacionales están cubiertas por los CDI. La competencia para el establecimiento y configuración de estos tratados fiscales, así como las consecuencias que la vigencia de los mismos presentan en relación con el Derecho Comunitario determinan de alguna forma la medida y perfiles de la intervención de los Estados miembros y de las instituciones comunitarias sobre la doble imposición internacional. Es decir, partiendo de un panorama como el presente donde la eliminación de la doble imposición internacional por parte de los Estados miembros se lleva a cabo, fundamentalmente, a través de los CDI resulta necesario conocer cómo ha incidido la integración comunitaria en esta situación preexistente y viceversa. En este sentido, se plantean diversas cuestiones que deben desvelarse. Particular importancia poseen las relativas a la

incidencia del Derecho Comunitario en la competencia que ostentaban los Estado miembros para concluir estos tratados, cómo afecta la existencia de los CDI a una eventual intervención comunitaria en una materia cubierta por los mismos, así como la interacción entre normas comunitarias y los CDI. Así pues, el análisis de estas cuestiones resultan ineludibles por cuanto muestran los perfiles y problemas que plantea el reparto competencial de la materia concerniente a este fenómeno, la problemática adyacente, así como las alternativas y líneas de evolución futura. En suma, desentrañar el estado actual de la eliminación de la doble imposición internacional en la UE, así como los límites de la intervención de los Estados miembros y las instituciones comunitarias en este ámbito pasa, fundamentalmente, por el examen de las relaciones entre los CDI y el ordenamiento comunitario.

Como ya sabemos, los CDI constituyen auténticos tratados internacionales que los Estados pactan entre sí, sobre la base del principio de reciprocidad, en orden a eliminar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal. Estos convenios vienen siendo utilizados por los Estados desde antiguo de manera que su establecimiento es anterior a la existencia de la Comunidad Europea. Es decir, estos instrumentos internacionales no forman parte del Derecho Comunitario Originario o Derivado, aunque este ordenamiento incide cada vez de manera más relevante en la esfera o ámbito de estas medidas.

No obstante, la vigencia de estos convenios plantea múltiples interrogantes en relación con su imbricación en el orden jurídico actual.

En primer lugar, cabe preguntarse a quién compete la conclusión, firma y negociación de los Convenios para evitar la doble imposición internacional. En este sentido, lo cierto es que, como antes expusimos, *prima facie* nos encontramos que la fiscalidad directa es una

competencia concurrente en la que los Estados pueden establecer medidas siempre que no resulten incompatibles con los fines del Tratado y con las competencias de la Comunidad¹⁰⁸⁰. Ahora bien, en estos y otros casos, tanto la doctrina¹⁰⁸¹, como la propia jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas¹⁰⁸² vienen postulando la competencia implícita de la Comunidad cuando no exista una norma en el Derecho Originario que realice una atribución expresa de competencia. Se trata de instaurar un lógico paralelismo entre las competencias comunitarias en el plano interno y externo (*in foro interno foro externo*). Sin embargo, para que pueda aplicarse esta doctrina se requiere que la Comunidad ostente competencia plena sobre la materia, cosa que no acontece en el ámbito de la imposición directa, ni en relación con la doble imposición¹⁰⁸³.

Asimismo, respecto a la competencia para evitar la doble imposición a través de la firma de tratados internacionales fiscales (CDI), acontece que el Tratado CEE, de alguna forma,

¹⁰⁸⁰ El TJCE y la Comisión han señalado en diversas ocasiones que aun cuando los Estados ostentan soberanía fiscal para regular la materia no armonizada este poder no puede ejercerse de forma que resulten situaciones incompatibles con el Tratado, sus objetivos, fines y principios básicos. Concretamente, los CDI no pueden contravenir el principio de no discriminación (SSTJCE de 28 de enero de 1986, *Comisión/Francia*, Asunto 270/83, Rec.p.I-235 y ss.; de 14 de febrero 1995, *Roland Schumacker*, Rec.p.I-225 y ss. (QF, n°4/95, pp.45 y ss.) (puntos 21-22)), ni infringir el deber de cooperación para alcanzar los objetivos de la UE (art.5 TCEE; STJCE de 31 de marzo de 1971, *Comisión/Consejo*, Asunto 22/70, Rec.p.I-275), ni introducir restricciones a los derechos y libertades fundamentales de la Comunidad (arts.36, 52, 59 y 73d (3) TCEE. No obstante, a través de los CDI pueden establecerse disparidades que pueden engendrar distorsiones en el mercado interior (STJCE de 14 de junio de 1994, *Peralta*, Asunto 379/72, Rec.p.I-3453), así como establecer medidas justificadas (antiabuso, antievasión y fraude) que limiten los principios y libertades fundamentales de la UE (vid.: L.HINNECKENS, "Compatibility of bilateral tax treaties with European Community law. Application of the rules", op. cit. pp. 203-206.; Respuesta de la Comisaria Scrivener de 23 de marzo de 1992 (DOCE C.n°40/13)).

¹⁰⁸¹ Vid.: J.M. SOBRINO HEREDIA, "Aproximación a la cuestión de la delimitación de la competencia internacional de la CEE", *Gaceta Jurídica de la CEE*, n° 68, pag. 153-168, 167, 171, 179-184 y, del mismo autor "El control de los acuerdos internacionales por el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea", en *Cursos de Derecho Internacional de Victoria Gasteitz 1992*, Ed. Univ. País Vasco 1992, pag. 100, 90-95, 91 y ss; REMIRO BROTONS, "Las relaciones exteriores de las Comunidades Europeas", en *Tratado de Derecho Comunitario*, Tomo III, Cívitas, Madrid 1986, pag. 644 ss, y 657; CAYON GALIARDO, FALCON Y TELLA, DE LA HUCHA CELADOR, *La Armonización Fiscal en la Comunidad Económica Europea y el Sistema Tributario Español: Incidencia y Convergencia*, op. cit. pp. 61 y ss.

¹⁰⁸² Véanse las SSTJCE de 31 marzo 1971, *Comisión/Consejo*, Asunto 22/70, Rec.p.I-274; de 14 Julio 1976, *Kramer*, Asuntos acumulados 3-4 y 6 /76, Rec.p.I-1279 y ss.; de 12 diciembre 1972, *International Fruit Company*, Asunto 21-24/72, Rec.p.I-1219; de 30 abril 1974, *Haegeman*, Asunto 181/73, Rec.p.I-449; de 5 febrero 1976, Asunto 87/75, *Brescinni*, Rec.p.I-129; entre otras. Véase también el Dictamen I/76 de 26 Abril 1976 (Rec.1977, p.I-741-761) y el comentario de J.M. SOBRINO HEREDIA, "Aproximación a la cuestión de la delimitación de la competencia internacional de la CEE", op. cit. pp. 79 y ss.

¹⁰⁸³ Así lo ha reconocido recientemente el TJCE en la sentencia de 14 de febrero 1995, *Roland Schumacker*, Rec.p.I-225 y ss. (fj.21).

ha realizado una atribución expresa de este *treaty making power* en favor de los Estados miembros¹⁰⁸⁴. El artículo 220 del Tratado de CEE establece un mandato de la Comunidad a los Estados miembros para que "en tanto sea necesario" entablen negociaciones entre sí, "a fin de asegurar en favor de sus nacionales la supresión de la doble imposición dentro de la Comunidad". La doctrina¹⁰⁸⁵ y la propia jurisprudencia comunitaria¹⁰⁸⁶ consideran que el artículo 220 TCEE confirma la subsidiariedad de la intervención comunitaria en materia de doble imposición internacional, correspondiendo a los Estados miembros la responsabilidad principal de asegurar la eliminación de este fenómeno a través de convenios. No obstante, a nuestro juicio, del artículo 220 TCEE no se desprende una asignación competencial exclusiva a los Estados miembros en relación con la supresión de la doble imposición. Entendemos, que los Estados miembros ostentan prácticamente la misma competencia que poseían para la celebración de estos tratados con anterioridad a su incorporación a la CEE. Sin embargo, acontece ahora que, de un lado, los Estados miembros, en virtud del citado precepto, están obligados a iniciar negociaciones entre sí para suprimir este fenómeno y, de otro, el ámbito material de estos convenios puede resultar afectado y limitado por disposiciones comunitarias concurrentes de

¹⁰⁸⁴ En un sentido similar, R.FALCON Y TELLA, *Introducción al Derecho Financiero y Tributario de las Comunidades Europeas*, op.cit. pág. 139; DELGADO COBOS, "Aproximación entre legislaciones internas: armonización y convenios", op.cit. pp. 110-111.

¹⁰⁸⁵ Vid.: los artículos 229, 230, 231 y 234, TCEE, así como la interpretación que de los mismos ha realizado la doctrina estudiosa del tema: L.HINNECKENS, "Compatibility of bilateral tax treaties with European Community law. The rules", op. cit. pp.147, 155 y 156 y ss. y, del mismo autor "Compatibility of bilateral tax treaties with EC law. Application of the rules", op. cit. pp.203-204; R.OFFERMANS, "Tax treaties in conflict with EC Treaty: the incompatibility of antiabuse provisions with the EC law", *EC Tax Review*, n°2/95, pág.97; A.J.EASSON, *Taxation in the European Community*, The Athlone Press, London, pp.249-250; B.BACHMANN, "Prohibition of discrimination: EC-Treaty rules and direct taxation in Germany", *EC Tax Review*, n°4/95, pp 244-245; A.MIRAULO, *Doppia Imposizione Internazionale*, op. cit. pp.38 y ss.; TERRA & WATTEL, *European Tax Law*, op. cit. pág.45; A.BORRÁS RODRÍGUEZ, "La doble imposición fiscal en la CEE", en *Anuario de Derecho Internacional*, Vol.1, 1974, pp.254 y ss.

¹⁰⁸⁶ En la STJCE de 11 de julio de 1985, *Mutch*, Asunto 137/84, Rec.p.I-2681 la Corte Comunitaria entendió que "el artículo 220 TCEE (...) no tiene por objeto establecer una norma jurídica operativa como tal, sino que se limita a trazar el marco de una negociación de los Estados miembros". En el mismo sentido, véanse las SSTJCE de 10 de febrero de 1994, *Mund & Fenster*, Asunto 398/92, Rec.p.I-467. y de 29 de junio de 1978, *Statens Kontrol med Aedle Metaller/Larsen*, Asunto 142/77, Rec.p.I-1543 (puntos 33 y 34). No obstante, la jurisprudencia precedente vertida en el asunto *Industrie Tessili/Dunlop* (STJCE de 6 de octubre de 1976, Recp.I-1473 y ss. (fj.9)) reforzaba un poco más las obligaciones derivadas del art.220 TCEE cuando establecía que "attendu qu'ax termes de l'article 220 du traité CEE, les États membres sont tenus d'engager entre eux, en tant que de besoin, des negotiations en vue d'assurer

aplicación prioritaria¹⁰⁸⁷. Ahora bien, tampoco se puede ocultar que del artículo 220 TCEE se desprende un cierto deseo o recomendación del legislador comunitario indicando que la supresión de la doble imposición se realice preferentemente por los Estados miembros y que lo hagan a través de convenios entre los mismos, aunque esto tampoco excluye la acción comunitaria donde fuera necesaria para el buen funcionamiento del mercado común¹⁰⁸⁸.

Así pues, los Estados miembros continúan ostentando la competencia para concluir convenios internacionales de doble imposición internacional entre sí y con terceros Estados¹⁰⁸⁹. No obstante, no podrá ejercerse esta potestad ni ninguna otra de forma incompatible con los principios de la Comunidad y los límites positivos y negativos emanados del Derecho Comunitario¹⁰⁹⁰.

en faveur de leurs ressortissants, l'établissement de règles qui, dans les divers domaines énumérés à cette disposition, sont destinées à faciliter la réalisation d'un marché commun".

¹⁰⁸⁷ Coincidimos con B.BACHMANN, "Prohibition of discrimination: EC-Treaty and direct taxation in Germany", op. cit. pp.244-245, cuando afirma que la existencia de una verdadera obligación para los Estados miembros de entablar negociaciones entre sí para suprimir la doble imposición debe concurrir la circunstancia de la "necesidad" de estos convenios, de suerte que ésta resulta excluida cuando mediara una normativa comunitaria sobre la misma materia. Asimismo, pensamos que la "necesidad" de regular una materia a través de convenios pasa por analizar con carácter previo si la regulación unilateral de los distintos Estados miembros es o no suficiente para resolver la doble imposición originada de forma adecuada a las exigencias derivadas del TCEE.

¹⁰⁸⁸ En torno a los perfiles del artículo 220 TCEE como instrumento de armonización vid.: L.MILLÁN MORO, *La Armonización de Legislaciones en la CEE*, op. cit. pp.145 y ss.

¹⁰⁸⁹ J-V. LOUIS, *El Ordenamiento Jurídico Comunitario*, op. cit. pág. 98, se refiere a los convenios para evitar la doble imposición internacional del art.220 TCEE, destacando que "no forman parte verdaderamente del Derecho Comunitario (...). Estos Convenios siguen estando sometidos a las normas generales del Derecho Internacional". En el mismo sentido, G. ISAAC, *Manual de Derecho Comunitario General*, op. cit. pp. 142-143. Por su parte, A.FANTOZZI, *Diritto Tributario*, op.cit.pp 799 y ss, destaca la competencia exclusiva de los Estados en el establecimiento de los CDI. En el mismo sentido, vid: K.VOGEL, *Taxation of Cross-border Income, Harmonization, and Tax Neutrality under European Community Law*, op. cit. pág 15; M.BURGIO, *Derecho Fiscal Europeo*, op. cit. pp.165-166; L.MILLAN MORO, *La Armonización de Legislaciones en la CEE*, op. cit. pp.148 y ss.; I DE LAS CUEVAS MIAJA, "Armonización fiscal de la imposición directa en la CEE", op. cit. pág 157 y ss.; G.CASADO OLLERO, "Fundamento jurídico y límites de la armonización fiscal en el Tratado CEE", op. cit. pág.210; CAYÓN GALIARDO, FALCÓN Y TELLA, DE LA HUCHA CELADOR, *La Armonización Fiscal en la Comunidad Económica Europea*, op. cit. pp.60, 85 y 168; M.A.SÁNCHEZ JIMÉNEZ, *La Doble Imposición Internacional en la UE*, op. cit. pp.50-51.

¹⁰⁹⁰ Ciertamente, ni ésta ni ninguna otra competencia de la que gocen los Estados miembros puede ser ejercida de forma contraria a los principios, objetivos y fines de los Tratados de las Comunidades Europeas. En este sentido, L.HINNECKENS ("Compatibility of bilateral tax treaties with European Community Law. The rules", op. cit. pp. 148 y ss. y en "Compatibility of bilateral tax treaties with European Community law. Application of the rules", op. cit. pp.203-206) destaca que la sujeción de los Estados miembros al ordenamiento comunitario cuando negocian y aplican los CDI deviene de las obligaciones básicas de *community loyalty and cooperation*. De esta forma, la ausencia de una disposición comunitaria en la materia no crea una *vacuumm juris communitatis*, sino que la interdicción de introducción y aplicación de normas incompatibles con el ordenamiento comunitario emana del artículo 5 TCEE. De la misma opinión participan: K.VOGEL, *Taxation of Cross-border Income, Harmonization, and Tax Neutrality in EC Law*, op. cit. pp.14-15 y, J-V. LOUIS, *El Ordenamiento Jurídico Comunitario*, pp. 17-23. Así lo ha declarado el TJCE en las SSTJCE, de 28 de enero 1986,

En este sentido, podría pensarse que la Comunidad no puede incidir sobre toda materia cubierta por el ámbito de aplicación de estos Tratados fiscales. Sin embargo, a nuestro juicio, esta conclusión es errónea en tanto que supondría vaciar de buena parte de las competencias que en el ámbito de la armonización fiscal directa ostenta la Comunidad. Entendemos, pues, que ésta puede, atendiendo a la competencia concurrente de la que goza, dictar aquellas medidas de aproximación de legislaciones fiscales encaminadas a eliminar las distorsiones y trabas que resultan incompatibles con los principios, libertades y fines comunitarios, afecten o no a lo establecido en un CDI entre dos Estados miembros¹⁰⁹¹. En efecto, el artículo 220 TCEE tampoco excluye la intervención comunitaria en este ámbito ya que otros preceptos del TCEE (arts.100, 101 y 235) permiten la acción de las instituciones de la UE en relación con estos fenómenos, incluso, donde estas medidas pudieran solaparse con otras establecidas por los Estados miembros (CDI, legislación interna)¹⁰⁹². En virtud de estas disposiciones del TCEE la Comunidad podría dictar medidas uniformadoras sobre la celebración de convenios para evitar

*Comisión/Francia, Asunto 270/83, Rec.p.I-307 (punto26); de 14 febrero 1995, Roland Schumacker, Asunto 279/93, Rec.p.I-225 y ss., (QF, n°4/95, pp.45 y ss.), (fj.21); de 29 Julio 1978, Asunto 154/77, Dechmann, Rec.p.I-1584; de 17 enero 1980, Asuntos 95 y 96/79, Keger y Demelle, Rec.p.I-103; de 27 de septiembre 1988, Mateucci, Asunto 235/87, Rec.p.I-5612; Caso 22/70, AERT, Rec.1971-I-pp.275 (fj. 21-22). A su vez, también la Comisión (Contestación Parlamentaria n°647/92) ha disipado las dudas sobre el alcance del principio de no discriminación comunitario y los CDI excluyendo la aplicación del principio de nación más favorecida (*community preference*) consistente en garantizar a cualquier contribuyente comunitario el trato más favorable concedido en un CDI a un contribuyente residente de otro Estado comunitario o tercer Estado. Por su parte A.J.RÄDLER, "Most favoured nation clause in European tax law", *EC Tax Review*, n°2/95, pp.66-67, ha incidido en la necesidad de la vigencia comunitaria de este principio como vía para evitar determinadas discriminaciones y obtener un determinado nivel de neutralidad en la importación de capitales en el seno de la Comunidad. K.VOGEL, "Problems of a most-favoured-nation clause in intra-EU Treaty law", *EC Tax Review*, n°4/95, pp.264-265, mantiene una postura opuesta a la del citado autor alemán, considerando que la aplicación de dicho principio puede causar muchas distorsiones en el interior de la UE y que, además, no responde en todo caso a los objetivos requeridos por el Tratado. Sobre este tema véanse también: K.VAN RAAD, "The impact of the EC-Treaty's fundamental freedoms provisions on EC Member States' taxation in border crossing situations -Current state of affairs", *EC Tax Review*, n°4/95, pág.201; L.HINNECKENS "Compatibility of tax treaties with EC-law. Application of the rules", op. cit. pp.209-213.*

¹⁰⁹¹ Del mismo parecer participa D.SCHELPE, "The Arbitration Convention: its origin, its opportunities and its weaknesses", *EC Tax Review*, n°2/95, pág.71.

¹⁰⁹² No obstante, nótese que el TJCE, en su sentencia de 31 de marzo de 1971 (Asunto 20/70, AERT, Rec.p.I-263), señaló que en las materias no expresamente previstas en los Tratados fundacionales los convenios entre los Estados miembros sólo pueden celebrarse en tanto la Comunidad no haya iniciado ya una acción en el mismo sentido, entendiendo el "inicio" de una acción comunitaria en sentido amplio. En este orden de cosas, no sorprende que la Comisión no descarte en un futuro denunciar a los Estados miembros ante el TJCE al haber ratificado el Convenio 90/436, toda vez que existía una Propuesta de Directiva sobre la misma materia con fecha de 29 de noviembre de 1976 (DOCE C 301, de 21 diciembre de 1976). (Vid.: D.SCHELPE, "The Arbitration Convention", op. cit. pág.71).

la doble imposición (Directiva) e, incluso, adoptar un reglamento para la supresión de este fenómeno en el mercado interior. Ahora bien, entendemos que el principio de subsidiariedad exige que la UE examine con carácter previo al establecimiento de una medida en materia de doble imposición internacional que se solapa con el régimen de los CDI, si éstos regulan la cuestión de que se trata de resolver de forma adecuada a las exigencias del TCEE. Cuando la regulación convencional garantizara el buen funcionamiento del mercado interior y el ejercicio de las libertades comunitarias no sería procedente la citada medida. Por el contrario, cuando la normativa de los CDI se considerase insuficiente o inapropiada la acción comunitaria resultaría correcta en tanto que “necesaria”¹⁰⁹³.

Buena muestra de la capacidad de las instituciones comunitarias para incidir en este contexto lo aportan la Directiva 90/435/CEE, la Recomendación de la Comisión 94/79/CEE, así como las propuestas de Directiva sobre el IRPF y la libre circulación de trabajadores (1979) y sobre la supresión de la doble imposición originada en correcciones de beneficios entre empresas asociadas (1976). Asimismo, el TJCE ha declarado, en relación con supuestos donde contribuyentes comunitarios ejercen sus actividades económicas en un Estado miembro diferente al de su residencia soportando, por ello, una carga fiscal superior a la de los residentes, que la existencia de un CDI no puede obstaculizar el ejercicio efectivo de las libertades comunitarias, ni,

¹⁰⁹³ Esta interpretación viene reforzada por la exposición de motivos de la Directiva 90/435/CEE cuando justifica esta medida “considerando que las actuales disposiciones fiscales por las que se rigen las relaciones entre sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes varían sensiblemente de un Estado miembro a otro y, son, por lo general, menos favorables que las que se aplican a las relaciones entre sociedades matrices y filiales de un mismo Estado miembro (...)”. Asimismo, la Recomendación de la Comisión 94/79/CEE también confirma esta idea en tanto en cuanto excluye de su ámbito operativo aquellos supuestos en los que la regulación de los CDI resulta adecuada a los objetivos que se pretenden con la medida comunitaria. Además, tanto la citada Directiva como la Recomendación permiten la aplicación del CDI cuando fuera más favorable para el contribuyente que la regulación comunitaria. No obstante, no se olvide tampoco que el TJCEE ha declarado que las libertades y derechos derivados del TCEE son imperativos y no pueden supeditarse a la existencia de un CDI, ni al principio de reciprocidad (SSTJCE de 28 de enero de 1986, *Comisión/Francia*, Asunto 270/83, Rec.p.I-307, f.j.26; de 11 de agosto de 1995, *Wielockx*, Asunto 80/94, *QF*, 16/95, pp.39 y ss.). En este sentido, las instituciones comunitarias podrían invocar el déficit de garantías que ofrece un CDI para la supresión de la doble imposición para dictar una medida en esta materia, aún cuando la regulación convencional fuera adecuada.

por tanto, impedir el establecimiento de medidas comunitarias tendentes a suprimir estos problemas¹⁰⁹⁴. La Comisión por su parte, aunque reconoce que en principio el campo de los CDI es competencia de los Estados miembros, ha puesto de manifiesto la necesidad de una intervención por parte de las instituciones de la UE afirmando que en el futuro próximo “se tomarán medidas para coordinar a nivel comunitario un determinado número de cuestiones concernientes a los tratados fiscales bilaterales”¹⁰⁹⁵.

Así pues, en la medida en que las disposiciones adoptadas por la Comunidad sean necesarias para eliminar situaciones incompatibles con el Tratado, pensamos que no se vulnera el art. 220, ni el art. 234 del Tratado de CEE. Esto es, no se altera la competencia para concluir tratados internacionales para evitar la doble imposición, ni se contraviene la fuerza pasiva de la que gozan los convenios internacionales firmados por los Estados miembros, ya antes atendiendo a su soberanía fiscal exclusiva, ya después de su entrada en las Comunidades Europeas¹⁰⁹⁶. No

¹⁰⁹⁴ SSTJCE de 28 de enero de 1986, *Comisión/Francia*, Asunto 270/83, Rec.p.I-307, f.j.26; de 11 de agosto de 1995, *Wielockx*, Asunto 80/94, *QF*, n°16/95, pp.39 y ss.

¹⁰⁹⁵ Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo subsiguiente al informe Ridding (26 de junio 1992, SEC (92) p.1118); Respuesta de la Comisaria Scrivener de 23 de marzo de 1992 (DOCE n° C40/13).

¹⁰⁹⁶ El art. 234 del Tratado de CEE, regulador de las relaciones entre el TCEE y los convenios internacionales firmados por los Estados miembros, ha sido interpretado en varias ocasiones por el TJCE. En la sentencia de 14 octubre de 1980, Asunto 812/79, *Burgoa*, Rec.p.I-2787, este tribunal entendió que “El artículo 234 del Tratado debe interpretarse en el sentido de que la aplicación del Tratado no afecta al respeto debido a derechos de los terceros Estados derivados de un convenio celebrado con un Estado miembro antes de la entrada en vigor del Tratado o, en su caso, de la adhesión del Estado miembro, ni al cumplimiento por este Estado miembro de las obligaciones derivadas del convenio y, en consecuencia, las instituciones de la Comunidad no deben obstaculizar la ejecución de estos compromisos por el Estado miembro de que se trate”. Asimismo, el TJCE se ha pronunciado sobre la interpretación del artículo 234 TCE en las STJCE de 10 julio 1991, *RTE/Comisión*, Asunto T-69/89, Rec.p.I-491 y ss (y concordantes de 10 julio 1991, *BBC/Comisión*, Asunto T-70/89, Rec.p.II-535, y de la misma fecha *IIP/Comisión*, Asunto 76/89, Rec.p.I-575) conviniendo que (fj 103) “por lo que respecta a los Convenios celebrados por los Estados miembros, debe destacarse que el Tratado regula en su art.234, las relaciones entre sus disposiciones y los convenios internacionales celebrados por los Estados miembros con anterioridad a la entrada en vigor del Tratado (...). El TJCE ha interpretado el artículo mencionado en el sentido de que se refiere únicamente a las obligaciones contraídas por los Estados miembros con terceros Estados”. En su sentencia de 11 marzo 1986, *Conegate*, Asunto 121/89, Rec.p.I-1007, apartado 25, el TJCE declaró que “el artículo 234 tiene por objeto garantizar que la aplicación del Tratado no afecte ni al respeto debido a los derechos de terceros Estados que resulten de un convenio celebrado con anterioridad con un Estado miembro, ni al cumplimiento de las obligaciones que se derivasen de dicho convenio para el Estado miembro. Los Convenios celebrados con anterioridad a la entrada en vigor del Tratado no pueden, por tanto, invocarse en las relaciones entre Estados miembros con el fin de justificar restricciones en el comercio intracomunitario”. Asimismo, J-V. LOUIS, *El Ordenamiento Jurídico Comunitario*, op. cit. pág. 95, señala que el artículo 234, “contiene la norma de Derecho Internacional según la cual un Tratado posterior en el que no participen todas las partes de un tratado anterior no puede perjudicar los derechos que este tratado reconoce a los Estados” (vid. también: REMIRO BROTONS, “Las relaciones exteriores de las Comunidades Europeas”, op. cit. pp. 656-661). Por su parte, L.HINNECKENS, “Compatibility of bilateral tax treaties with EC law. Application of the rules”, op. cit.pág.203, considera que los Estados miembros están obligados a dejar sin efecto las

obstante, no se olvide que ahora las instituciones comunitarias pueden promover o impulsar la celebración de tratados bilaterales o multilaterales entre los Estados miembros dentro del ámbito objetivo establecido por el artículo 220 TCEE, así como dictar normas sobre la misma materia en la medida en que sean necesarias para el buen funcionamiento del mercado interior¹⁰⁹⁷.

Por lo que se refiere a las hipótesis donde el CDI se concluyera entre un Estado miembro y un país no miembro, cabe destacar que resultan ajenas al artículo 220 TCEE y que los Estados miembros continúan gozando de competencia para adoptar estos tratados de forma que sean compatibles con el acervo comunitario. A su vez, las disposiciones del Derecho Comunitario, tanto Originario, como Derivado, no producen efectos para el Estado no miembro en tanto los tratados internacionales no se aplican más que para las partes contratantes de los mismos¹⁰⁹⁸. Ciertamente, estas circunstancias reducen el ámbito de acción de las instituciones comunitarias, toda vez que la incidencia de estas "dobles imposiciones" en el mercado interior es aparentemente inexistente al tratarse de convenios con terceros Estados y, por tanto, no concurre el requisito de la "necesidad" de la intervención. Sin embargo, no se puede desconocer que, en algunos casos, el contenido de estos CDI puede afectar negativamente a la UE. Así lo ha reconocido expresamente el informe Ridding cuando recomienda que se establezcan normas

disposiciones de los tratados entre Estados miembros que contravengan el ordenamiento comunitario; mientras que en los CDI de éstos con terceros países la disposición incompatible continúa siendo válida y vinculante en el Estado miembro, toda vez que éste debe cumplir con sus obligaciones contractuales de acuerdo con el Derecho Internacional General. No obstante, a nuestro juicio, el Estado miembro está obligado a recurrir a todos los medios disponibles para suprimir las incompatibilidades detectadas (art. 234 TCEE).

¹⁰⁹⁷ En este sentido, L. MILLAN MORO, *La Armonización de Legislaciones en la CEE*, op. cit. pp. 145 y ss., ha destacado cómo el artículo 220 TCEE integra un mecanismo de armonización convencional que las instituciones comunitarias pueden emplear a título excepcional en el marco institucional del Tratado.

¹⁰⁹⁸ Véanse *supra* las dos notas precedentes. Asimismo, J-V. LOUIS, *El Ordenamiento Jurídico Comunitario*, op. cit. pág. 95, ha puesto de manifiesto que "los terceros Estados tampoco pueden invocar en su beneficio, con arreglo a la cláusula de nación más favorecida o de prohibición de discriminación, las ventajas inherentes a su participación en la Comunidad". En el mismo sentido, véase el art. 34 de la Convención de Viena para el Derecho de los Tratados, de 23 de mayo 1969. Véase también la sentencia del Tribunal Supremo de 30 junio de 1987 (Ar. 4423/ 1987).

comunitarias que delimiten las líneas sustantivas de celebración de CDI de Estados miembros con Estados ajenos a la Comunidad¹⁰⁹⁹.

Así, consecuentemente con lo antes enunciado, los convenios para evitar la doble imposición no forman parte, en sentido estricto, del Derecho Comunitario¹¹⁰⁰. Estos tratados internacionales son concluidos por los Estados miembros de forma prácticamente idéntica antes y después de su ingreso en la Comunidad Europea, ya que son éstos, y no la Comunidad, los que asumen las obligaciones derivadas de estos Convenios, y son ellos los que estipulan su clausulado con plena libertad. Los Estados miembros deben, no obstante, adecuar el contenido de estos convenios a los límites derivados del Derecho Comunitario, de manera que sean compatibles con el TCEE. Concretamente, los CDI no pueden contravenir el principio de no discriminación¹¹⁰¹, ni infringir el deber de cooperación para alcanzar los objetivos de la UE¹¹⁰², ni introducir restricciones a los derechos y libertades fundamentales de la Comunidad (arts.36, 52, 59 y 73d (3) TCEE). No obstante, a través de los CDI pueden proyectar su política fiscal estableciendo disparidades que pueden engendrar distorsiones en el mercado interior (diferentes tipos de retención en la fuente, métodos de eliminación de doble imposición, *tax sparing/matching credit*)¹¹⁰³, así como establecer medidas justificadas (antiabuso, antievasión y fraude) que limiten los principios y libertades fundamentales de la UE¹¹⁰⁴.

¹⁰⁹⁹ *Report Ridding*, op. cit. pp 14-15, 203-206.

¹¹⁰⁰ Vid.: G. ISAAC, *Manual de Derecho Comunitario General*, op.cit. pp. 142-143; J-V. LOUIS, *El Ordenamiento Jurídico Comunitario*, pág. 98. Otro tanto de lo mismo se deduce de una interpretación expuesta por J.M. SOBRINO HEREDIA en "Acuerdos de pesca y desarrollo: referencia a la práctica convencional pesquera de la Comunidad Europea", *Rev. La Ley*, suplemento nº 28, octubre 1987, pag. 4; y del mismo autor en "El control de los acuerdos internacionales por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas", op.cit. pág. 100; PELECHA ZOZAYA, *Hacienda Pública y Derecho Comunitario*, Tomo I, Ed. Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid 1992, pp.148-153.

¹¹⁰¹ SSTJCE de 28 de enero de 1986, *Comisión/Francia*, Asunto 270/83, Rec.p.I-235 y ss.; de 14 de febrero 1995, *Roland Schumacker*, Rec.p.I-225 y ss. (QF, nº4/95, pp.45 y ss.) (puntos 21-22).

¹¹⁰² Artículo 5 TCEE y STJCE de 31 de marzo de 1971, *Comisión/Consejo*, Asunto 22/70, Rec.p.I-275.

¹¹⁰³ STJCE de 14 de junio de 1994, *Peralta*, Asunto 379/72, Rec.p.I-3453.

¹¹⁰⁴ Vid.: la respuesta de la Comisaria Scrivener de 23 de marzo de 1992 (DOCE C.nº40/13). Por su parte, L.HINNECKENS, "Compatibility of bilateral tax treaties with European Community law. Application of the rules", op. cit. pp. 203-206, considera que una disposición introducida en un CDI con el fin de evitar problemas de evasión, abuso o fraude resulta compatible con el ordenamiento comunitario. Coincidimos en este punto con el citado autor siempre que la norma sea

Tampoco existe un sistema de intervención o control directo previo comunitario en relación con la celebración de CDI de Estados miembros entre sí y con terceros países. De esta forma, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas no goza de competencia para analizar e interpretar estos convenios de doble imposición¹¹⁰⁵, con tres únicas excepciones, a saber: a) cuando el propio convenio o un protocolo le atribuye tal competencia¹¹⁰⁶; b) cuando el TJCE, por vía interpretativa, enjuicia el alcance del Derecho Comunitario en relación con el

además necesaria, proporcional e integre la vía (posible) que menos limita o restringe los principios o libertades de la UE (SSTJCE de 30 de abril de 1986, *Comisión/Francia*, Asunto 96/85, Rec.p.I-1475; de 3 de diciembre de 1974, *Van Binsbergen*, Asunto 33/74, Rec.p.I-1299 y ss.; de 7 de enero de 1979, *Knoors*, Asunto 115/78, Rec.p.I-399; de 20 de febrero de 1979, *Cassis de Dijon*, Asunto 120/78, Rec.p.I-649.; de 24 de junio de 1986, *Brugnoni*, Asunto 157/85, Rec.p.I-2013 y ss.; de 7 de diciembre de 1981, *Nederlanse Marts Chapij*, Asunto 272/80, Rec.p.I-3277 y ss.; de 10 de noviembre de 1982, *Rau*, Asunto 261/81, Rec.p.I- 3961 y ss.; de 15 de octubre de 1982, *Oosthecks*, Asunto 286/81, Rec.p.I-4575 y ss.; de 12 de marzo de 1987, *Comisión/RFA*, Rec.p.1227-1274; sentencia *Coenen*, Asunto 39/75, Rec.p.I-1556 y ss.; de 13 de julio 1995, Asunto T 466/93, 466/93, 473/93, 474/93 y 477/93, *O'Dwayer/Comisión*, Semana de actividades del TJCE, n°21/95; de 13 septiembre 1995, *TWD/Comisión*, Asuntos T-244/93, 486/93, Semana de actividades del TJCE, n°23/95). En este sentido, consideramos compatibles con el TCEE las disposiciones de los CDI que bien excluyen a determinadas sociedades (*conduit companies*) (art.1 MC OCDE; párrafo 1º del Protocolo CDI España/Luxemburgo) de su ámbito subjetivo, ya exigen determinados requisitos adicionales para su aplicación (cláusula del beneficiario efectivo de los arts.10, 11 y 12 MC OCDE). L.HINNECKENS (op. cit.pp.205-206) entiende, a su vez, que "la integridad funcional y la coherencia interna de los CDI" también puede servir para justificar una restricción o limitación prevista por el TCEE, como por ejemplo, excepcionando el principio de no discriminación. A nuestro juicio no se puede compartir sin reservas esta postura, aunque encuentre cierto apoyo en la STJCE de 28 enero 1992 (Asunto 204/90, *Bachmann*, Rec.p.I-240 y ss.). Pensamos que la jurisprudencia vertida en la STJCE de 11 de agosto de 1995 (*Wielockx*, Asunto 80/94) deja claro que la vigencia del principio de no discriminación sobre la legislación interna no puede excepcionarse invocando la coherencia de un determinado régimen fiscal previsto en la legislación interna, añadiendo que, en el caso de autos dicha coherencia está suficientemente salvaguardada por el CDI y en todo caso la existencia de éste no justificaria discriminación alguna entre residentes y no-residentes. (A la misma interpretación llega R.FALCÓN Y TELLA en *QF*, n°16/95, pág.39). A su vez, entendemos que la coherencia a la que alude la sentencia *Wielockx* debe entenderse en sentido relativo en la medida en que no equivale a la inalterabilidad de lo previsto en los CDI. En efecto, el TJCE declaró en el punto 24 de la citada sentencia que "la coherencia fiscal no se establece en relación con una misma persona, mediante una rigurosa correlación entre el carácter deducible de las cotizaciones y la imposición de las pensiones, sino que se desplaza a otra esfera, la de la reciprocidad de las normas aplicables en los Estados contratantes". De esta forma, en la medida que las cotizaciones a los planes de pensiones han sido deducidas en la residencia (en virtud de la STJCE) y las pensiones (privadas) que en el futuro se abonen al mismo sujeto (no-residente) sólo podrán ser gravadas por el Estado de residencia del perceptor (art.18 MC OCDE) se está alterando la distribución del poder tributario pactada en el CDI al disminuirse considerablemente la recaudación del país de la fuente sin que medie recíproca contrapartida. Y es que, como ya declaró con contundencia el TJCE en la sentencia del *avoir fiscal* (*Comisión/Francia*, Asunto 270/83), los derechos emanados del TCEE son imperativos y no pueden ser supeditados a la existencia de un CDI, ni a la reciprocidad entre los Estados contratantes. Asimismo, la alteración de la distribución del poder tributario que se deriva de la doctrina del TJCE también se produce en relación con otras categorías de rentas en el marco de la Recomendación de la Comisión 94/79/CE, de 21 de diciembre de 1993 (DOCE L. 39/22).

¹¹⁰⁵ J.V. LOUIS, *El Ordenamiento Jurídico Comunitario*, op.cit. pp. 98-99, refiriéndose a los Convenios del art. 220 del Tratado de CEE, afirma que "a través de diferentes procedimientos estos convenios o sus protocolos adjuntos confieren al Tribunal de Justicia determinadas competencias, especialmente en lo que se refiere a la interpretación de los mismos según fórmulas generalmente calcadas (...). Cabe mencionar también la sugerencia, contenida en el informe del Comité Dooge de que el Tribunal sea competente para la aplicación de los acuerdos celebrados en el campo de aplicación de los tratados, en la medida de lo posible, por medio de una cláusula tipo".

¹¹⁰⁶ Véase en este sentido, el protocolo relativo a la interpretación por el Tribunal de Justicia del Convenio de 27 de septiembre de 1968 sobre competencia civil y la ejecución de resoluciones judiciales en materia civil y mercantil, de 3 junio de 1971, y los artículos 181 y 182 TCEE.

convenio¹¹⁰⁷; c) cuando existe una norma de Derecho Comunitario derivado que se integra con un CDI para regular determinadas relaciones jurídico-tributarias¹¹⁰⁸.

En relación con los posibles supuestos de colisión y solapamiento normativo entre un CDI y una disposición comunitaria, en principio y como regla general, hay que decantarse por la aplicación del Derecho Comunitario en tanto en cuanto éste viene investido con el principio de primacía sobre el resto del ordenamiento jurídico de los Estados miembros¹¹⁰⁹. Así, cuando estas normas afecten al mismo supuesto fáctico, la regla general debe ser aplicar la disposición jurídica comunitaria, toda vez que, como ya destacamos anteriormente, los CDI están sujetos a los límites positivos y negativos derivados del ordenamiento comunitario¹¹¹⁰.

¹¹⁰⁷ Sobre la competencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas para entrar a analizar asuntos de doble imposición, dicho tribunal entiende que ésta existe en aquellos supuestos en los que se plantea la interpretación del Derecho Comunitario en relación con la normativa prevista en un CDI o la legislación interna de un Estado miembro. En este sentido, en algunas sentencias el TJCE examina cómo inciden los CDI en ámbitos cubiertos por el ordenamiento comunitario, poniendo especial atención en si esta normativa resulta o no compatible con el TCEE, así como si este régimen sirve para justificar una restricción a un principio fundamental del Tratado. Vid.: las SSTJCE de 26 enero 1993, *H. Werner*, C-12/1991, Rec.p.I-429 (publicada también en *Impuestos*, nº17, 1993, pp.118 y ss); de 28 enero 1986, *Comisión/Francia*, Asunto 270/1983, Rec.p.I-307; de 18 mayo 1990, *Biehl*, C-175/1988, Rec.p.I-1779; de 13 julio 1993, Asunto C-330/91, *Commerzbank*, Rec.p.I-4017; de 28 enero 1986, *Comisión/Francia*, Asunto 270/1983, Rec.p.I-285 y ss); de 14 febrero 1995, *Roland Schumacker*, Rec.p.I-225 y ss. (también en *QF*, nº4/95, pp.45 y ss.); de 11 de agosto de 1995, *Wielockx*, Asunto 80/94, *QF*, nº16/95, pp.39 y ss. Véanse, a su vez, los artículos 169, 170, 175, y 177 TCEE, así como la obra de L.HINNECKENS, "Compatibility of bilateral tax treaties with EC law. The rules", op. cit. pp. 162 y ss. También podría pensarse en aplicar a los CDI la competencia que ostenta el TJCE para emitir dictámenes sobre la compatibilidad del acuerdo celebrado por los Estados con el ordenamiento comunitario atendiendo al artículo 228.6 TCEE, aunque el TJCE recientemente (Dictamen de 15 de noviembre 1994, Rec.p.I-5276 y ss) ha aclarado que este precepto se refiere únicamente a supuestos de delimitación de competencias entre la Comunidad y sus miembros en relación con tratados celebrados por la Comunidad o acuerdos mixtos. No obstante, la Corte Comunitaria en sentencia de 30 abril 1986 (*Ministerio Público/ASJES*, Asuntos acumulados 209 a 213/84, Rec.p.I-1425 y ss. (fj.26)) estableció que la existencia de tratados internacionales en un asunto sometido "no constituye un obstáculo para que el TJCE examine la cuestión planteada por el órgano nacional igualmente en relación con las disposiciones de Derecho Comunitario a las que este órgano jurisdiccional se refiere".

¹¹⁰⁸ Piénsese en la imbricación de la Directiva CEE matriz-filial y los CDI que existen entre los diferentes Estados miembros de la Comunidad. El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en reiteradas ocasiones, ha declarado que goza de competencia, vía artículo 177 TCEE, sobre aquellos asuntos cuya resolución deba dilucidarse a la luz de la aplicación e interpretación de disposiciones de Derecho Comunitario. Así, sentencias de 16 de enero 1974, Asunto 166/1973, Rec.p.I-33; de 11 marzo de 1980, Asunto 104/79, *Foglia/Novello*, Rec.p.I-745; de 6 de octubre 1982, Asunto 283/81, *Lilfit*, Rec.p.I-3415. Vid.: los artículos 177 a 182 TCEE.

¹¹⁰⁹ Vid.: los artículos 189 y 234 TCEE, así como las SSTJCE de 5 febrero 1963, Asunto 26/62, *Van Gend and Loos*, Rec.p.I-9 y ss.; de 15 de julio 1964, *Costa/Enel*, Asunto 6/64, Rec.p.I-1162 y ss.; de 17 de mayo de 1972, *Leonisio*, Rec.p.I-2967; de 27 de febrero de 1962, *Comisión/Italia*, Asunto 10/61, Rec.p.I-1 y ss.; de 14 de febrero de 1980, *Burgoa*, Asunto 812/79, Rec.p.I-2787. Vid.: J.V.LOUIS, *El Ordenamiento Jurídico Comunitario*, op. cit. pp.112 y ss.; A.MIRAULO, *Doppia Imposizione Internazionale*, op.cit. pág.41; J.BOULOIS, *Le Droit des Communautés Européennes*, *Recueil des Cours de l'Academie de Droit international*, vol.IV, 1992 (235), pp.66-74.

¹¹¹⁰ Vid.: las SSTJCE de 4 de octubre de 1991, *Comisión/RU*, Asunto 246/89, Rec.p.I-4585 (fj.12); de 14 de febrero de 1995, *R.Schumacker*, Asunto 279/93, Rec.p.I-225 y ss. (fj.21); de 11 de agosto de 1995, *Wielockx*, Asunto 80/94, Rec.p.I-39 y ss. (fj.16); de 11 de agosto de 1995, *Rodgers BV*, Asunto 367-377/93.

Así pues, cuando un precepto de un CDI de un Estado miembro contraviniera una disposición comunitaria que impone un límite negativo (no discriminación) dicho artículo debe ser inaplicado y posteriormente erradicado del ordenamiento jurídico del Estado miembro si se confirma dicha antijuridicidad en virtud de las obligaciones que a los países miembros les corresponden en virtud al TCEE¹¹¹¹. Cuando mediara un límite positivo comunitario, tal como una Directiva que estableciera la exclusión del gravamen sobre un determinado hecho imponible, el CDI que solapa su régimen fiscal con el mismo supuesto fáctico debe quedar inaplicado atendiendo a la prioridad de la normativa comunitaria¹¹¹².

Ahora bien, en algunos supuestos donde concurren reglamentaciones comunitarias y CDI puede acontecer que la aplicación de este último sea más favorable para el contribuyente, toda vez que establece una tributación máxima inferior o unas condiciones menos estrictas para la aplicación de un determinado beneficio (matriz/filial) o establecen cláusulas singulares más beneficiosas, como las de *tax sparing/matching credit* o las eliminación de la doble imposición económica. Pues bien, a nuestro entender, en estas hipótesis es correcto que el contribuyente

¹¹¹¹ En este sentido se ha pronunciado el TJCE con gran contundencia en f.j.26 de la sentencia del *avoir fiscal* (STJCE de 28 de enero de 1986, Asunto 270/83, Rec.p.I-307) cuando en relación con los CDI declaró que “los derechos que se derivan para los beneficiarios de lo dispuesto en el artículo 52 del Tratado son imperativos y un Estado miembro no puede hacer depender el respeto de estos derechos de un convenio celebrado con otro Estado miembro. En particular, este artículo no permite someter estos derechos a una condición de reciprocidad con el fin de obtener ventajas homólogas en otros Estados miembros”. Vid.: A.MANGAS MARTÍN, “La obligación de derogar o modificar el Derecho interno incompatible con el Derecho Comunitario: evolución jurisprudencial”, *RJE*, Vol.14, n°2, 1987, pp.314 y ss.; A.LA PÉRGOLA, *Poder Exterior y Estado de Derecho*, Univ. Salamanca, 1987, pp.14-55; L.DOCAVO ALBERTI, “Principio de primacía y efecto directo del Derecho Comunitario: inaplicación por la jurisprudencia del TS”, *Impuestos*, n°4/94, pp. 73 y ss.; R.IZARRA FERNÁNDEZ, “La falta de reconocimiento por los tribunales españoles del efecto directo <predeterminado> de las Directivas comunitarias en materia fiscal”, *CT*, n°67/93, pp.148 y ss.; R.GIRBAU PEDRAGOSA, “Ley fiscal española y primacía comunitaria”, *Impuestos*, n°22/93, pp.25 y ss. Asimismo, R.OFFERMANS, “Tax treaties in conflict with EC Law”, op. cit. pág.98, entiende que el daño derivado por la aplicación de una norma nacional contraria al Derecho Comunitario debe ser objeto de resarcimiento por éste de conformidad con la doctrina del asunto *Francovich*. Conviene también precisar que la modificación y terminación de los tratados internacionales resultante de una vulneración del Derecho Comunitario debe ajustarse a las normas de Derecho internacional que disciplinan esta materia (arts.39 a 79 VCLT).

¹¹¹² L.HINNECKENS, “The compatibility of bilateral tax treaties with EC law. Application of the rules”, op. cit. pp.202-203; B.BACHMANN, “Prohibitions of non-discrimination: EC-Treaty rules and direct taxation in Germany”, op. cit. pp.244-245.

pueda optar por acogerse a la normativa convencional, siempre y cuando la aplicación del mismo no contravenga los objetivos y fines que se pretenden alcanzar con la disposición comunitaria¹¹¹³. Ello resulta especialmente aplicable en relación con las Directivas fiscales comunitarias, como la de sociedades matrices/filiales (Directiva 90/435/CEE), cuando establecen un marco de tipos impositivos máximos que no pueden superarse por los Estados miembros, mas sí establecer gravámenes más reducidos, o cuando se establecen condiciones mínimas para otorgar un determinado régimen (matriz/filial), pudiendo recogerse requisitos menos rigurosos por los destinatarios de la Directiva¹¹¹⁴. Es más, varias disposiciones de Derecho Comunitario Derivado (Directivas 90/435 y 90/434/CEE) prevén expresamente la posibilidad de aplicar simultánea y alternativamente las disposiciones de los CDI¹¹¹⁵ y la propia Corte Comunitaria de Luxemburgo ha confirmado esta misma interpretación analizando las relaciones que median entre determinados tratados tributarios bilaterales (de Seguridad Social) y

¹¹¹³ K. VOGEL, *Taxation of Cross-border Income, Harmonization, and Tax Neutrality under EC Law*, op. cit. pág. 13. R. BONAVIDACOLA, *Fisco Comunitario*, Delillo, Milano, 1993, pág. 57, niega esta posibilidad en favor de la aplicación en todo caso de la normativa comunitaria.

¹¹¹⁴ En el mismo sentido, F. VANISTENDAEL, "The implementation of the Parent/Subsidiary Directive in the EC-Comments on some unresolved questions", op. cit. pág. 602; F. DE HOSSON, "The Parent/Subsidiary Directive", op. cit. pp. 414, 427, 434-435; A. MANGANELLI, "Italian Ministry issues circular on dividend tax refunds under parent/subsidiary Directive and tax treaties", *Tax Notes Int'l*, vol. 9, n° 15/94, pp. 1103-1108; J. M. COUGNON, *The EEC Merger and Parent/Subsidiary Directives of 23 July 1990*, op. cit. pp. 127-147, 213 y ss.; J. HERNÁNDEZ Y F. ECHEVARRÍA, "Régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros de la CEE", op. cit. p. 115.

¹¹¹⁵ Vid.: el art. 3.6 de la Directiva 90/434/CEE, los arts. 1.2, 2b, 3.2 y 7.2 de la Directiva 90/435/CEE y el art. 4 de la Recomendación de la Comisión 94/79/CEE (DOCE 39/22, de 10 de febrero de 1994). De la misma opinión participan: E. MC GREGOR, "Implementation of the EC Parent/Subsidiary Directive in the various member countries", *IBFD*, July, 1992, pp. 340 y ss.; N. RABY, "National implementation of the Parent/Subsidiary Directives: some problems and opportunities identified", op. cit. pp. 219 y ss. Asimismo, en relación con España la derogación del precepto que permitía expresamente que el contribuyente optara por los CDI cuando le fuera más favorable (artículo 21 de la Ley 29/91, de 16 de diciembre suprimido por la Disposición Derogatoria Única de la ley 42/94, de 31 de diciembre), puede salvarse a través de la denominada "interpretación del Derecho nacional a la luz del ordenamiento comunitario" (SSTJCE de 20 octubre 1987, *Oberkreisdirektor des Kresises Borken*, Asunto 190/87, Rec.p.I-4722; Asunto 106/89, Rec.p.I (1992)-4135; de 21 marzo 1991, *Rauh*, Asunto 314/89, Rec.p.I-1647 y ss; de 25 de noviembre de 1986, *Klensah*, Asunto 201/85 y 202/85, Rec.p.I-3477), máxime teniendo en cuenta que esta ley es transposición de la Directiva 90/435/CEE (art. 7.2). Sobre esta última cuestión vid.: C. LEWIS & S. MOORE, "Duties, Directives in European Community Law", *Public Law Review*, I-212/93, pp. 153-156; W. SCHICK, "Sobre dos problemas del Derecho Fiscal alemán: la retroactividad y los conflictos entre el Derecho europeo y el Derecho fiscal nacional", op. cit. pp. 184-185; PELLICER ZAMORA, "Condiciones y tipos de invocabilidad de la Directiva comunitaria", *RIE*, Vol. 12, n° 1, 1985, pp. 60 y ss.

el Reglamento Comunitario nº1408/71, del Consejo¹¹¹⁶. Ahora bien, la aplicación en estas hipótesis de los CDI no puede amparar maniobras fraudulentas o que contravengan de forma evidente el ordenamiento comunitario. Esta circunstancia deberá analizarse especialmente a la luz de los objetivos que persiga la norma comunitaria inaplicada.

No obstante, la regla general para los supuestos de solapamiento de normas comunitarias y CDI sigue siendo la aplicabilidad prioritaria de las primeras, a diferencia de lo que acontece en el NAFTA en el que se ha establecido el principio diametralmente opuesto¹¹¹⁷.

Así las cosas, lo cierto es que el actual *status quo* de relaciones CDI y ordenamiento comunitario dista mucho de satisfacer a las instituciones comunitarias. Se ha observado que la competencia que los Estados miembros ostentan para su establecimiento origina múltiples distorsiones y aneutralidades contrarias a los principios-forza del mercado interior debido, fundamentalmente, a la heterogeneidad de su contenido¹¹¹⁸.

En este sentido, el informe Rudding recomienda que en los próximos años se introduzcan, cuando menos, tres medidas en este ámbito, a saber¹¹¹⁹: a) que se complete la red de CDI entre los Estados miembros en relación con los impuestos sobre la renta, el patrimonio y

¹¹¹⁶ SSTJCE de 7 de febrero de 1991, *Röenfelt*, Asunto 227/89, Rec.p.I-323 y ss. (especialmente fjs.25-29); de 21 de septiembre de 1987, *Coenen/ONPTS*, Asunto 37/86, Rec.p.I-3589 y ss.

¹¹¹⁷ Artículo 2103 NAFTA. Complementariamente vid.: D.G.ROBERTS, "A summary of the NAFTA tax treaties", *Tax Notes Int'l*, November 28, 1994, pp.1655 y ss.; PR.MC DANIEL "NAFTA and formulary apportionment: an exploration of issues", op. cit. pp. 293 y ss.; del mismo autor "Corporate income taxation in the NAFTA", op. cit. pp.3-4, 38 y ss.; B.J.ARNOLD & N.HARRIS, "NAFTA and the taxation of corporate investment", op.cit. pp.13-31.

¹¹¹⁸ Vid.: PH.MAYSTADT, "EMU: The tax challenges ahead", op. cit. pp.2-3; A.J.EASSON, *Taxation in the European Community*, op. cit. pp.249-250; K.VOGEL, *Taxation of Cross-border Income Harmonization, Tax Neutrality under EEC Law*, op. cit. pp.15-16; L.HINNECKENS, "Compatibility of bilateral tax treaties with EC law. Application of the rules", op. cit. pp.204-236.

¹¹¹⁹ *Report Rudding*, op.cit. pp.14-15, 203-206. Vid. también: Doc. COM (93) 256 def. (parágrafo 64) "Towards the strategic program to the internal market"; A.MARTÍN JIMÉNEZ, "El informe del comité de expertos independientes en imposición sobre las sociedades", *Civitas, REDF*, nº80/93, pp.646 y ss.

sucesiones y donaciones; b) el establecimiento de una acción de la Comisión en concierto con los Estados miembros para definir una política común sobre CDI entre Estados miembros, así como entre éstos y terceros países y c) eliminar las posibles discriminaciones originadas por algunos CDI de Estados miembros con terceros Estados que recogen cláusulas de limitación de beneficios (art.16 MC EE.UU.)¹¹²⁰.

Otra de las propuestas para eliminar estas distorsiones pasa por la adopción de un sistema de control previo de las instituciones comunitarias sobre los CDI en orden a verificar la adecuación de éstos a las exigencias derivadas del ordenamiento comunitario¹¹²¹. Sin embargo, la doctrina especializada en la materia ha expresado muchas reservas sobre la posibilidad de establecer este control sin reformar los Tratados fundacionales, por cuanto que la Comunidad no tiene atribuida expresamente esta competencia¹¹²².

Otra vía para resolver esta problemática ya fue apuntada en 1962 en el Informe Neumark, en el que se consideraba que la mejor forma para establecer reglas uniformes para eliminar la doble imposición era a través de un tratado multilateral comunitario entre los Estados

¹¹²⁰ Vid.: A.MARTÍN JIMÉNEZ, "EC law and clauses on limitation of benefits in the treaties with US after Maastricht and the US-Netherlands tax treaty", *EC Tax Review*, n°2/95, pp.78-88; R.OFFERMANS, "Tax treaties in conflict with the EC Treaty: the incompatibility of antiabuse provisions and EC law", *EC Tax Review*, n°2/95, pp.97-104.

¹¹²¹ K.VAN RAAD, "The meaning of non-discrimination" en *Taxation of Cross-border Income, Harmonization, and Tax Neutrality under EC Law*, op. cit. pp46 y ss.

¹¹²² J.BOULOIS, *Le Droit des Communautés Européennes*, op.cit. pp.67-74; y L.HINNECKENS, "Compatibility of bilateral tax treaties with EEC law", op. cit. pp.164-166. No obstante, el tenor literal del artículo 228.6 TCEE establece que "El Consejo, la Comisión o un Estado miembro podrán solicitar el dictamen del TJCE sobre la compatibilidad de cualquier acuerdo previsto con las disposiciones del presente Tratado. Cuando el dictamen del Tribunal de Justicia sea negativo, el acuerdo sólo podrá entrar en vigor en las condiciones establecidas en el artículo N del Tratado de la Unión Europea". Ahora bien, la interpretación que de este precepto ha realizado el TJCE (Dictamen de 15 noviembre 1994, Rec.p.I-5276 y ss. (fjs. 9 a 88)) apunta a que dicho mecanismo debe emplearse no tanto para controlar la compatibilidad general del convenio con el ordenamiento comunitario, como para supervisar las cuestiones de competencia entre la Comunidad y los Estados en lo que se refiere a la celebración de tratados internacionales (*treaty making process*) de la Comunidad o acuerdos mixtos. De esta forma, el art.228.6 TCEE no puede ser invocado para examinar estas cuestiones en relación con Convenios celebrados por los Estados miembros en ejercicio de sus facultades.

miembros negociado sobre la base del MC OCDE¹¹²³. Años más tarde la Comisión elaboró un anteproyecto de convenio multilateral que seguía el MC OCDE 1963¹¹²⁴. No obstante, este tipo de medidas, debido, fundamentalmente, al amplio consenso necesario para su adopción y la importante cesión de soberanía fiscal que implican no han prosperado a nivel comunitario, considerándose una aspiración futura sobre la que se debe evolucionar en tiempos venideros¹¹²⁵.

Más practicables son las tesis que propugnan la elaboración de un Modelo de Convenio Comunitario para eliminar la doble imposición internacional, ya que este instrumento, al operar como un marco de líneas comunes sobre el que los Estados miembros deben negociar los CDI entre sí y con terceros países, podría resolver alguno de los más importantes factores de distorsión y conflicto de éstos con el ordenamiento comunitario, al tiempo que constituye una vía factible al no comportar una pérdida sustantiva de soberanía fiscal para los Estados

¹¹²³ Informe Neumark (publicado en castellano en *Documentación Económica* nº3, op. cit. pág.74 y 125 y ss.). Vid.: A.KNECHTLE, *Basic Problems in International Fiscal Law*, op. cit. pp.188-190.

¹¹²⁴ Avant-projet de 1968 de Convention Européenne sur la double imposition, DGXIV, Groupe travail V, Questions fiscales internationales, 11.414/XIV/68f, de 1 julio 1968. Sobre este proyecto vid.: R.DE LA CALLE SAIZ "El MC OCDE y el proceso de armonización fiscal en la CEE", op. cit. pág.96; E.GARLATTI, *L'Enterprise Internationale Face à L'Impôt -Evasion ou Surimposition?*, Larcier, Bruxelles, 1974, pág.236.

¹¹²⁵ No obstante, M.A.SÁNCHEZ JIMÉNEZ, *La Doble Imposición Internacional en la UE*, op. cit. pp.30-38, 126 y ss., 288 y ss., insiste en la idea de la necesidad de una previa armonización fiscal comunitaria para que pueda operar con éxito un convenio multilateral comunitario de eliminación de la doble imposición internacional en este ámbito. Sin embargo, a nuestro juicio, esta actividad de alineamiento fiscal no es precisa de forma indeludible para la adecuada operatividad de esta medida atendiendo a las siguientes razones: 1ª) La existencia de varios ejemplos en el panorama internacional (tratado multilateral de los países nórdicos, los del Comecon, Caricom, y el Pacto Andino) donde no ha sido necesaria esta previa armonización fiscal, sino tan sólo una cierta homogeneidad o coincidencia de principios jurídicos y económicos. Esta homogeneidad puede venir dada (especialmente en la UE) de la mano de los CDI vigentes entre los Estados miembros como ocurrió en el seno del Consejo Nórdico, toda vez que todos ellos siguen los Modelos OCDE, ONU. 2ª) Cabe destacar la falta de necesidad absoluta de la armonización fiscal previa (de la base imponible, tipos de gravamen) para que funcione adecuadamente esta medida y los métodos de eliminación de la doble imposición internacional de la misma, ya que estos mecanismos, generalmente, evitan los efectos de este fenómeno, aunque el impuesto del Estado de la fuente sea cuantitativamente superior al del Estado de la residencia. Asimismo, estos tratados, como los CDI, establecen un minisistema fiscal que uniforma y coordina múltiples aspectos de la tributación de los Estados contratantes en aras de salvaguardar el buen funcionamiento de esta medida y alcanzar, así, sus objetivos. Cuestión distinta es que la armonización fiscal comunitaria de determinados aspectos de los impuestos sobre la renta (base imponible, tipos de gravamen) sea conveniente de cara a obtener una mayor neutralidad fiscal en la Comunidad europea y en el funcionamiento de los métodos, mas éstos pueden obtener resultados plenamente aceptables en la mayoría de las ocasiones al margen de esta actividad armonizadora. Finalmente, entendemos que la labor de armonización fiscal comunitaria llevada a cabo hasta el momento no tiene, a nuestro entender, como finalidad preparar el camino al convenio multilateral, sino fundamentalmente suplantarlo introduciendo medidas sectoriales de eliminación de la doble imposición (Directiva 90/435/CEE y Convenio 90/436), o bien instrumentales de cara al buen funcionamiento del mercado interior (Directiva 90/434/CEE).

miembros¹¹²⁶. Además, este Convenio tipo podría servir para uniformar los sistemas tributarios de los países comunitarios, preparando el camino para la elaboración de un futuro tratado multilateral entre los mismos.

En este sentido, la vía del MC comunitario puede ser útil para limar algunos de los conflictos que se plantean actualmente en este ámbito. Sin embargo, a nuestro entender la medida para abordar el problema de la doble imposición internacional que resultaría más eficaz y adecuada a las necesidades de la UE pasa por una regulación comunitaria que establezca normas comunes de obligado cumplimiento y sujetas a la interpretación y control del TJCE. Otra alternativa que podría ser eficaz y, probablemente, más factible, en la medida en que supone una menor cesión de soberanía fiscal, sería la de un tratado multilateral. Los Estados miembros podrían elaborar y ratificar un tratado multilateral entre ellos, con asistencia de las instituciones comunitarias, para la supresión de la doble imposición en la UE dando, así, cumplimiento efectivo a la previsión del art.220 TCEE. Como quiera que este convenio no tendría carácter comunitario en sentido estricto, bueno sería otorgar competencia al TJCE para la interpretación del mismo en orden a evitar algunos de los problemas que con mayor frecuencia se producen en la aplicación de este tipo de tratados. Asimismo, este convenio podría combinarse con un MC UE u otra norma comunitaria que estableciera las líneas básicas para negociar CDI de Estados miembros con terceros Estados. En el presente y futuro próximo estas alternativas, sin embargo, distan mucho de tener visos de prosperar, de manera que la eliminación de este fenómeno en el seno de la Comunidad continuará llevándose a cabo, fundamentalmente, en aplicación de los CDI de los Estados miembros, sin perjuicio de las modulaciones y límites establecidos en este

¹¹²⁶ Vid.: L.HINNECKENS, "Compatibility of bilateral tax treaties with EC tax law. The rules", *op. cit.* pp.163-166.

ámbito por el Derecho Comunitario, así como de las puntuales medidas multilaterales adoptadas o impulsadas por las instituciones europeas.

3.3) Medidas adoptadas e impulsadas por la Comunidad Europea en materia de doble imposición.

3.3.1) La Directiva 90/435/CE, de 23 de julio de 1990, de régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes¹¹²⁷.

Esta Directiva constituye una medida comunitaria de armonización fiscal, establecida en virtud del artículo 100 TCEE, cuyo objetivo principal estriba en eliminar la doble imposición internacional y económica que recae sobre los dividendos distribuidos por una filial residente de un Estado miembro a su matriz residente de otro país miembro. Con la misma se trata de suprimir la barrera fiscal que suponen estas "sobreimposiciones", instaurando un clima de mayor neutralidad fiscal que fomente la creación de grupos de sociedades comunitarios en condiciones análogas a las de un mercado interior¹¹²⁸.

¹¹²⁷ DO. L.225 de 20 de julio 1990. En relación con el ordenamiento español véanse los artículos 30 y 46.1f) LIS. Téngase en cuenta, a su vez, que esta Directiva es también aplicable a los nuevos miembros de la UE (Austria, Noruega, Finlandia, Suecia) desde 1 enero 1995 ya que ninguno ha solicitado un periodo transitorio. Vid.: O.THÖMMES, "Application of the EC Parent/Subsidiaries Directives and Merger Directive to the four new members", *Intertax*, nº11/94, pp.527-528.

¹¹²⁸ Sobre los diferentes perfiles de la Directiva 90/435/CEE en los diversos Estados miembros vid.: F.VANISTENDAEL, "The implementation of the Parent/Subsidiary Directive in the EC- Comments on some unresolved problems", op. cit. 595 y ss.; F. DE HOSSON, "The Parent/Subsidiary Directive", op. cit. pp.414 y ss.; G.TEIXEIRA & D.WILLIAMS, "The Portuguese tax system and double tax agreements network", op. cit. pp.175 y ss.; N.RABY, "National implementation of the Parent/Subsidiary Directive: some problems and opportunities identified", *EC Tax Review*, nº4/92, pp.217 y ss.; J.VAN DER GELD, "Some problems in the Parent/Subsidiary Directive", *EC Tax Review*, nº4/92, pp.224 y ss.; G.MAVRAGANIS, "Greece: the implementation of the mergers and the Parent/Subsidiary Directives and the ratification of the Arbitration Convention", *Intertax*, nº3/94, pp.131 y ss.; J.M.COUGNON, "The EEC Merger and Parent/Subsidiary Directives", op. cit.; TERRA & WATTEL, *European Tax Law*, op. cit. pp. 175 y ss.; P.CUSSONS, "The Parent/Subsidiary and Merger Directives", op. cit. pp.106 y ss.; H.C.DE GROOT, "Changes in European tax law", op. cit. 42-pp.3 y ss.; P.SCHONEVILLE, "Some questions on the Parent/Subsidiary Directive", *Intertax*, nº1/92, pp. 13 y ss.; B.KNOBBE-KEUK, "The EC corporate tax Directives- antiabuse provisions, direct effect, German implementation", op. cit. pp.485 y ss.; S.MAYR, "Implementation of the

Se trata, pues, de una medida comunitaria que incide puntualmente en la eliminación de estas “dobles imposiciones” que recaen sobre las distribuciones de dividendos entre sociedades unidas por determinados vínculos. Lejos de constituir una regulación global de la supresión de estos fenómenos, la aplicación de la misma tiene un ámbito muy limitado que reduce la aplicación de esta Directiva a la concurrencia de determinadas condiciones subjetivas y objetivas.

En relación con el ámbito subjetivo, esta medida exige la concurrencia de los siguientes requisitos¹¹²⁹:

-las sociedades deben revestir alguna de las formas jurídicas previstas en el anejo de la Directiva¹¹³⁰;

Parente/Subsidiary Directive”, *IBFD*, September 1993, pp.493 y ss.; R.BONAVITACOLA, *Fisco Comunitario*, op. cit. pp.51-57; A.FANTOZZI & A.MANGANELLI, “An analysis of Italy’s implementing legislation for the EC Parent/Subsidiary Directive”, *Tax Notes Int’l*, n°6/93, pp. 698 y ss.; G.MAISTO, “Parent/Subsidiary in Italy”, *Intertax*, n°8-9/92, pp.502 y ss.; J.JANN, “The implementation of the EC Direct and Indirect Directives in Austrian tax law”, *EC Tax Review*, n°3/95, pp.142 y ss.; T.VIHERKENTTÄ, “The implementation of the EC tax Directives in Finnish law”, *EC Tax Review*, n°3/95, pp.149 y ss.; B.WIMAN, “The implementation of the EC tax measures in Swedish Law”, *EC Tax Review*, n°3/95, pp.152 y ss.; J.MALHERBE, *Droit Fiscal International*, (Bélgica), op. cit. pp.90-98; J.M. DE LA VILLA GIL, *La Armonización de la Imposición Directa*, op. cit. pp.15-38.; V.GONZALEZ POVEDA, “Régimen fiscal de las sociedades matrices y filiales en la CEE”, *Noticias CEE*, n°96/93, pp.43-49; J. CORONA RAMÓN, “Evolución de la armonización fiscal comunitaria en el IS”, op. cit. pp.53 y ss.; J.HERNÁEZ Y F.ECHEVARRÍA, “Régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros de la CEE”, op. cit. pp.105 y ss.

¹¹²⁹ Vid.: los artículos 1, 2 y 3 de la Directiva 90/435/CEE y los artículos 30 y 46.1.f) LIS.

¹¹³⁰ No obstante, el artículo 46.1.f) LIS establece que, a condición de reciprocidad, el MEH podrá extender la aplicación de la Directiva a sociedades que revistan una forma jurídica diferente a la recogida en el anejo a la misma. Asimismo, cabe destacar que la LIS española no requiere la concurrencia de este elemento cuando la matriz perceptora de los dividendos es residente de España (art.30), aunque lo habitual será que el Estado de la fuente sí exija el cumplimiento de la forma jurídica prevista para aplicar el régimen jurídico de sociedades matrices y filiales comunitarias.

-las sociedades deben tener residencia fiscal en distintos países de la Comunidad, excluyéndose aquellas que, en virtud de las reglas sobre doble residencia (*tie-breaker rule*) de un CDI con un tercer país, sea considerada residente fuera de la Comunidad¹¹³¹;

-las dos sociedades deben estar sujetas y no exentas a alguno de los impuestos que gravan el beneficio de las entidades en los Estados miembros de la UE. Los impuestos que tienen esta consideración vienen detallados en el art.2.c) de la Directiva en orden a evitar que problemas de calificación impidan el buen funcionamiento de este régimen¹¹³²;

-cabe la posibilidad de excluir la aplicación de la Directiva a determinados sujetos por aplicación de disposiciones nacionales o convencionales necesarias para evitar abusos y fraudes¹¹³³.

¹¹³¹ Véase el artículo 2.b) de la Directiva 90/435/CEE. La LIS únicamente exige la concurrencia de este requisito para los supuestos en que los beneficios distribuidos por las sociedades filiales residentes en España sean satisfechos a sus sociedades matrices en otros Estados miembros de la UE (art.46.1.f) LIS). La deducción por doble imposición económica internacional que pueden practicar las matrices residentes en España por los dividendos obtenidos de filiales extranjeras no requiere que estas últimas sean residentes de países miembros de la UE (art.30 LIS). F.VANISTENDAEL, "The implementation of the Parent/Subsidiary Directive in the EC- Comments on some unresolved questions", op. cit. pp.602-603, entiende que el establecimiento permanente de una sociedad residente en un país comunitario cumple esta condición cuando está ubicado en territorio comunitario. También la Directiva 90/434/CEE establece una medida complementaria para eliminar la doble imposición internacional sobre el establecimiento permanente (art.10.2) (vid.: F. DE LA HUCHA CELADOR, "El nuevo régimen fiscal de fusiones, escisiones, aportaciones y canjes de valores", CT, 62/92, pp.43-65; M.EQUINOVA, "Las actividades empresariales de los no residentes", op. cit. pp.16-17; M.A.SÁNCHEZ JIMÉNEZ, *La Doble Imposición Internacional en la UE*, op. cit. pp.183-185).

¹¹³² Artículo 2.c) de la Directiva 90/435/CEE y art.46.1.f) LIS. La Administración tributaria española considera, a su vez, que la existencia de exenciones parciales no desvirtúa la sujeción general. Así lo ha entendido la DGT española en la resolución de 16 de julio 1992 (Circular MEH, 2º Semestre 1992, pág.136). El artículo 30 LIS referido a la deducción por doble imposición económica internacional de la que pueden beneficiarse las matrices españolas requiere que tanto estas últimas como la filial que distribuye los beneficios estén sujetas y no exentas al impuesto que grava la renta de las sociedades. No obstante, no resulta aplicable aquí la limitación prevista en el art.2.c) de la Directiva, aunque en todo caso los impuestos detallados en este precepto deben considerarse deducibles a los efectos del art.30 LIS.

¹¹³³ Artículo 1.2 Directiva 90/435/CEE. El art.46.1.f) LIS ha recogido la norma antiabuso establecida en el art.24 de la derogada Ley 29/91 excluyendo la aplicación del régimen filial/matriz cuando la mayoría de los derechos de voto de la sociedad se ostente, directa o indirectamente, por personas que no residen en Estados miembros de la UE, salvando algunos casos. La DGT española en resolución de 16 de julio de 1992 (Circular MEH, 2º Semestre 1992, pág.136) ilustra la finalidad que persigue esta norma cautelar cuando afirma que la inaplicación de la Directiva a "sociedades controladas por accionistas no comunitarios (...) quiere evitar la obtención de los beneficios de la Directiva CEE por residentes de terceros Estados mediante la canalización de dividendos pagados por una filial comunitaria a través de sociedades instrumentales constituidas al efecto en otro Estado miembro". (Véase también la RDGT de 10 de diciembre de 1993 (Circular MEH nº65, 2º Semestre 1993, pp.282 y ss.). Tampoco será de aplicación este régimen cuando la sociedad matriz tenga residencia fiscal en un país o territorio calificado reglamentariamente

Por lo que se refiere al ámbito objetivo, la Directiva delimita su operatividad al cumplimiento de los siguientes¹¹³⁴:

-la Directiva se aplica a distribuciones de beneficios de sociedades filiales a sus matrices por motivos distintos de la liquidación de la misma¹¹³⁵. En este orden de cosas, algunos autores, como C.Palao, han planteado la posibilidad de aplicar este régimen a los supuestos de recalificación de intereses excesivos en "dividendos" en virtud de normas nacionales de subcapitalización¹¹³⁶. *Prima facie*, nada parece oponerse a ello, siempre que se cumpla con el resto de requisitos exigibles. No obstante, conviene poner de manifiesto que la aplicación del régimen matriz/filial únicamente podrá tener lugar cuando la filial sea la prestataria y la matriz la perceptora de los "dividendos", toda vez que el artículo 4 de la Directiva exige que la matriz debe recibir estas rentas "en calidad de socio". De esta forma, la operatividad de esta norma comunitaria en los supuestos de subcapitalización es claramente limitada¹¹³⁷;

como paraíso fiscal (art.46.1.f)LIS). Estas normas antiabuso no son aplicables a la deducción por doble imposición económica internacional de la que pueden beneficiarse las matrices españolas (art.30 LIS). Complementariamente, vid.: H.D.ROSENBLOOM, "Derivative benefits: emerging US treaty policy", *Intertax*, n°2/94, pp.83-86; O.THÖMMES, "Germany implements anti-treaty shopping which may also affect the application of the Parent/Subsidiary Directive", *Intertax*, n°3/94, pp.134-135.

¹¹³⁴ Vid.: los arts.1, 2, 3, 4 de la Directiva 90/435/CEE y los arts. 30 y 46.1.f) de la LIS.

¹¹³⁵ Artículo 4.1 d) de la Directiva 90/435/CEE y artículo 46.1.f).b') de la LIS. El art.30.1 LIS únicamente exige que en la base imponible de la matriz española "se computen dividendos o participaciones en los beneficios pagados por una sociedad no residente en territorio español".

¹¹³⁶ C.PALAO TABOADA, "La subcapitalización y los CDI", op. cit. pp.91-92. Vid.: F.VANISTENDAEL, "The implementation of the Parent/Subsidiary in the EC -Comments on some unresolved questions", op. cit. pp.604-605; A.REY ARNÁIZ, "La subcapitalización", *GF*, Anuario 1993, tomo 1, pp.496-497; S.RAVENTÓS CALVO, "El treaty shopping en los últimos CDI ratificados por España", en *Revista de Economía Social y de la Empresa*, n°21/95, pp.73-75.

¹¹³⁷ Ahora bien, una cosa es admitir la aplicación en abstracto de la Directiva a los supuestos de subcapitalización y otra muy diferente que los Estados miembros consientan sin paliativos la extensión de este régimen a estos casos. Es cierto que, salvo excepciones (Austria, vid.: M.JANN, "The implementation of the EC direct and indirect Directives in Austrian tax law", op. cit. pág.144), no se plantean mayores problemas de los ya avanzados en relación con la supresión de la retención en la fuente sobre los "dividendos" por parte del Estado que efectúa la recalificación (país de residencia de la prestataria). Sin embargo, no acontece lo mismo con la postura que generalmente adoptará el otro Estado implicado (el país de residencia del receptor del interés recalificado en "dividendo"). La Directiva nada ha previsto en relación con estas hipótesis y, por ello, pensamos que este Estado no

-hay una cierta tendencia a convenir que el título legal que habilita a beneficiarse del régimen de la Directiva es la condición de socio¹¹³⁸. No obstante, el artículo 4 de ésta es muy ambiguo en relación con esta cuestión, de suerte que lo más adecuado sería plantear este problema ante el TJCE a fin de obtener una respuesta uniforme a nivel comunitario;

-el vínculo matriz/filial concurre, en todo caso, cuando la primera posee una participación directa en capital del 25% durante un período ininterrumpido de dos años, pudiendo los destinatarios de la Directiva reducir o sustituir ambas condiciones¹¹³⁹.

está en modo alguno vinculado por la calificación realizada por el otro país. De esta forma, lo más frecuente será que, en ejercicio de su soberanía fiscal, siga considerando dichas rentas como intereses. Evidentemente se originará doble imposición económica internacional, la cual no resultará eliminada por dicho Estado, toda vez que no aplicará las medidas previstas para suprimir este fenómeno. A nuestro entender, este defecto técnico obedece, fundamentalmente, a que cuando se redactó no se pensó o no hubo el suficiente consenso para definir expresamente las condiciones para su aplicación a la subcapitalización. Así pues, aunque la amplitud de esta norma comunitaria permite su operatividad en materia de subcapitalización, puede que los resultados derivados de su aplicación no sean los más adecuados a la finalidad que persigue la Directiva. Buena muestra de los problemas que se pueden plantear al tratar de aplicar esta normativa comunitaria a los supuestos de subcapitalización lo aporta la actual regulación española. Tras la derogación de la normativa precedente (artículo 23 de la Ley 29/91, de 16 de diciembre) por la disposición derogatoria nº27 de la LIS sin que haya previsto expresamente la aplicación del régimen matriz/filial a los casos de subcapitalización, lo que probablemente acontecerá será que la recalificación de los intereses excesivos en "dividendos", a los efectos del citado régimen, únicamente se efectuará cuando dicha recalificación haya sido realizada por el Fisco español mas no en el supuesto inverso (vid.: los arts.30 y 46.1.f) LIS). De esta forma, la recalificación, a los efectos de la Directiva, gozará habitualmente de eficacia unilateral en el Estado de la fuente afectando a la prestataria y al prestamista, mas no tendrá eficacia en la residencia de este último, por cuanto este Estado no está vinculado por dicha calificación, produciéndose así doble imposición económica internacional.

¹¹³⁸ Vid.: F.VANISTENDAEL, "The implementation of the Parent/Subsidiary in the EC", op. cit. pp.606-607; F. DE HOSSON, "The Parent/Subsidiary Directive", op. cit. pp.439. Por su parte, E.BLASIO, R.CECHERINNI, F.MONACO, *Tassazione e Controllo Societario nella CEE*, op. cit. pp.17-18 y 26 y ss., destacan la exclusión del usufructo de la cobertura de la Directiva merced a la Ley 492/92. La DGT española en resolución de 8 de junio de 1992 (Circular MEH 2º Semestre 1992, pág.113) excluye del beneficio de la Directiva las distribuciones realizadas en favor del usufructuario. La misma posición ha sido mantenida en relación con la deducción por doble imposición económica internacional (RDGT de 23 de septiembre de 1992).

¹¹³⁹ Artículos 3.1 y 2 de la Directiva 90/435/CEE. Para los supuestos de distribuciones de beneficios de filiales españolas a matrices comunitarias la consideración de matriz recaerá sobre aquella entidad que posea en el capital de la otra sociedad (filial) una participación directa de, al menos, el 25 por ciento. Dicha participación deberá haberse mantenido de forma ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya (art.46.1.f) LIS). Por lo que se refiere a la deducción por doble imposición económica internacional que pueden efectuar las matrices españolas que perciban distribuciones de beneficios de filiales comunitarias será necesario que la sociedad española ostente una participación, directa o indirecta, en el capital de la entidad no residente no inferior al 5 por cien y que la misma se hubiere mantenido de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio (art.30.1 LIS).

Las consecuencias prácticas de la aplicación de esta normativa, como antes avanzamos, radican en la eliminación de la doble imposición internacional y el doble gravamen de los dividendos.

El primero de estos fenómenos se excluye al suprimir el impuesto que grava estas distribuciones de beneficios en el país de la fuente de los mismos, de forma que no concurre yuxtaposición de impuestos idénticos o análogos sobre el mismo hecho imponible¹¹⁴⁰. El legislador comunitario emplea aquí una regla de asignación de poder exclusivo de gravamen en favor de uno de los dos Estados miembros (Estado fuente y Estado residencia) generalmente implicados en la distribución de los dividendos. Esta fórmula está presente en varios preceptos del MC OCDE, de manera que lo más probable es que la Directiva también se haya inspirado en este aspecto en los CDI¹¹⁴¹. Ahora bien, una cosa es que la estructura de esta técnica de exclusión de la doble imposición internacional tenga su origen en estos convenios fiscales y otra la equivalencia de tratamiento jurídico tributario que una y otra medida previenen para estas rentas de participación. En efecto, la Directiva establece una inusual regla de distribución del poder tributario entre el Estado de residencia de la filial que distribuye los dividendos (país fuente) y el Estado de residencia de la perceptora (matriz), asignando el poder exclusivo de gravamen sobre las mismas a este último país. Por el contrario, los MCs OCDE, ONU y EE.UU. previenen un diferente régimen de distribución del poder tributario para estas rentas, toda vez que, generalmente, ambos países gozan de poder de imposición sobre las mismas recayendo sobre el país de residencia la supresión de los efectos de la doble imposición internacional¹¹⁴². Así pues, la vía articulada

¹¹⁴⁰ En este sentido la DGT española ha precisado en resolución de 10 de diciembre de 1993 (Circular MEH nº65, 2º Semestre 1993, pp.282 y ss.) que la supresión de la obligación de contribuir en relación con la percepción de dividendos por una matriz no residente de una filial española abarca la supresión de la retención en la fuente, así como la retención a cuenta.

¹¹⁴¹ Vid.: los artículos 7.1, 12.1, 13.4, 14.1, 15.2, 18, 21 del MC OCDE.

¹¹⁴² Véanse los artículos 10 y 23 A (2) y B (1) de los MCs OCDE, ONU y EE.UU.

a través de la Directiva parece inspirarse en los MCs y CDI, pero se aparta de la solución que éstos previenen para distribuir de forma equilibrada el coste recaudatorio derivado de la supresión del fenómeno.

En relación con la supresión de la doble imposición económica que recae sobre los dividendos ésta, a diferencia de lo que acontece con el fenómeno anterior, debe ser eliminada por el Estado de residencia de la matriz beneficiaria de los mismos en aplicación del método de exención o imputación¹¹⁴³. La vaguedad del artículo 4 hace pensar que el legislador comunitario se ha inspirado en los artículos 23 A y B MC OCDE a la hora de establecer los métodos de eliminación de la doble imposición económica internacional, esto es, parece que ha optado por dejar en manos del legislador nacional la elección por una de estas dos técnicas. Por lo que se refiere a las modalidades previstas en la Directiva, el artículo 4.1 no ofrece dudas en relación con el método de imputación, por cuanto que establece que la deducción tendrá lugar “dentro de los límites del importe del impuesto nacional correspondiente”, lo cual es signo inequívoco de la variante ordinaria (o limitada) de este mecanismo¹¹⁴⁴. En los supuestos donde no fuera posible la imputación por insuficiencia de cuota o pérdidas, pensamos, junto a Terra & Wattel, que lo más adecuado al objetivo que persigue la Directiva es permitir la traslación de lo no deducido a otros ejercicios pasados o futuros¹¹⁴⁵. En lo que atañe al método de exención previsto en la Directiva, cabe destacar la oscuridad de la redacción del mismo sobre todo en lo que afecta a la modalidad o variante establecida. El artículo 4.1 únicamente declara que el Estado de la

¹¹⁴³ Artículo 4 de la Directiva 90/435/CEE.

¹¹⁴⁴ La legislación española establece con mayor claridad el carácter limitado de esta imputación cuando previene que “esta deducción (...) no podrá exceder de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por estas rentas si se hubieran obtenido en territorio español” (art.30.3 LIS).

¹¹⁴⁵ TERRA & WATTEL, *European Tax Law*, op. cit. pág.182. Recientemente el legislador español se ha decantado por esta solución estableciendo que “las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra podrán deducirse en los períodos impositivos que concluyan en los siete años inmediatos y sucesivos” (art.30.4 LIS).

sociedad matriz “se abstendrá de gravar dichos beneficios”. Ciertamente, en principio todo parece indicar que se ha establecido una exención total al no preverse la posibilidad de que se aplique una cláusula de progresividad como acontece en los MCs OCDE y ONU¹¹⁴⁶. Sin embargo, a nuestro juicio, la aplicación de esta última modalidad no vulneraría el tenor del artículo 4.1, ya que, como hemos expuesto anteriormente, ésta no supone el gravamen de dichos beneficios en el seno de la matriz, de manera que los Estados podrían operar con esta modalidad sin que se produjera una violación del Derecho Comunitario. Probablemente esta disquisición no plantee mayores problemas en el actual marco comunitario ya que no conocemos ningún Estado miembro que utilice la escala progresiva para someter a imposición el beneficio de las sociedades. No obstante, esta cuestión puede tener relevancia si se llevan a cabo algunas de las propuestas legislativas que pretenden modificar la Directiva extendiendo su aplicación a todo tipo de sociedades (incluidas las transparentes). Más evidente resulta el carácter condicional de la exención. En efecto, entendemos que del artículo 2.c) de la Directiva 90/435/CEE se deriva que el Estado miembro de residencia de la matriz únicamente está obligado a abstenerse de gravar estas distribuciones de beneficios cuando la filial “está sujeta y no exenta” a uno de los impuestos que se detallan en este precepto. Finalmente, en lo que atañe a la forma de cálculo o cómputo de la exención el artículo 4.1 guarda silencio. Pensamos que también aquí el legislador comunitario ha preferido dejar libertad para que los Estados miembros regulen este aspecto del método de la forma más adecuada a sus intereses.

Así pues, al igual que en el MC OCDE (arts.23 A y B), la Comunidad Europea, debido a los diferentes objetivos y consecuencias que estas dos técnicas conllevan, tampoco

¹¹⁴⁶ Vid.: los artículos 23 A (3) y B (2) de los MCs OCDE y ONU.

ha sido capaz de adoptar una solución uniforme, de manera que los Estados miembros pueden libremente optar por cualquiera de éstas, según les resulte uno u otro método más adecuado a su ordenamiento e intereses. No obstante, tanto el examen de la transposición que de la Directiva han realizado los diferentes Estados miembros, como de las recomendaciones del informe Ridding se observa un cierto escoramiento por el método de exención¹¹⁴⁷. La razón que ha motivado esta preponderancia radica, según S.Raventós, en que la mayoría de los países han adoptado la exención “compitiendo con el propósito de crear un marco favorable para las sociedades *holding*”¹¹⁴⁸. Es decir, se trata de que este mecanismo favorezca el asentamiento y ubicación de determinados flujos de capital e inversiones en el territorio de los Estados que lo establezcan. Precisamente por este hecho pueden crearse corrientes privilegiadas de transacciones económicas que, a la postre, distorsionan la neutralidad fiscal a la que tanto se alude como condición para el buen funcionamiento del mercado interior. De esta forma, quizás hubiera sido más adecuado establecer un único método para eliminar la doble imposición internacional en el marco de la Directiva. En este sentido, parece que una vez más la ausencia de consenso político y técnico en torno a la elección del método ha propiciado la vía de compromiso que finalmente se ha impuesto en la norma comunitaria.

Otra de las cuestiones que plantea el régimen matriz/filial previsto en la Directiva estriba en su eventual aplicación en relación a los establecimientos permanentes de

¹¹⁴⁷ Según N.RABY, “National implementation of the Parent/Subsidiary Directive: some problems and opportunities identified”, op. cit. pág.217, tan sólo Alemania, Grecia e Irlanda han adoptado la imputación, mientras que Austria, Finlandia, Suecia, Bélgica, Italia, Luxemburgo, Francia, Países Bajos, Portugal aplicarían la exención. España (tras la reforma de derivada del apartado 3º de la disposición derogatoria única de la Ley 42/94, de 31 de diciembre en relación con el art.18 de la Ley 29/91) ha establecido la aplicación del régimen general de deducción por doble imposición económica internacional en relación con los dividendos provenientes de filiales comunitarias (art.24.5 Ley 61/78). El artículo 30 de la nueva LIS reduce el requisito de participación, directa o indirecta, en el capital del 25% al 5%. El período de tenencia de la misma también ha sido objeto de reforma exigiéndose ahora que se hubiera poseído ininterrumpidamente durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuye. Asimismo, vid.: el *Report Ridding*, op. cit. pp.203-204.

¹¹⁴⁸ S.RAVENTÓS CALVO, “Los métodos para evitar la doble imposición en la UE”, op. cit. pp.27-29.

sociedades residentes en países miembros. Tomando en consideración lo hasta aquí expuesto, *a priori* nada impide que un establecimiento permanente, al que estuvieran afectos los activos que dieran derecho a la percepción de los dividendos, se beneficiara de este régimen en la medida en que la base fija de negocios estuviera ubicada en territorio comunitario y, claro está, concurrieran los restantes requisitos exigidos para la aplicación de la Directiva. Ciertamente, los artículos 1 y 5.1 de la Directiva no parecen impedir que en estos casos se suprima la retención en la fuente sobre los dividendos pagados a un establecimiento permanente. Ahora bien, por lo que atañe a la doble imposición económica, el artículo 5.1 de la Directiva establece que ésta deberá eliminarse por el Estado de residencia de la matriz aplicando, ya el método de exención, ya el de imputación. De esta forma, cuando un establecimiento permanente de una sociedad residente comunitaria ubicado en un tercer Estado miembro reciba efectivamente los dividendos cubiertos por el ámbito de la Directiva, lo habitual será que concurra doble imposición económica residual¹¹⁴⁹. Ello obedece a que las medidas adoptadas por el Estado de residencia de la casa central (matriz) generalmente no suprimirían totalmente los efectos de este fenómeno. Cuando se empleara el método de exención en dicho Estado, los dividendos obtenidos por el establecimiento permanente no resultarían gravados por el impuesto sobre la renta del Estado de residencia de la matriz, pero sí soportarían el impuesto de sociedades del país de residencia de la filial y el impuesto de sociedades del país donde se haya localizado el establecimiento permanente, con lo cual esta medida únicamente eliminaría las consecuencias de la doble imposición internacional mas no la económica. Y los efectos serían idénticos siempre que se aplicase el método de imputación y el impuesto del país de

¹¹⁴⁹ La normativa española no permite que el no residente con establecimiento permanente ubicado en España se beneficie de la deducción por doble imposición económica internacional (arts.30 y 51 LIS). Probablemente esta exclusión contravenga el principio de no discriminación comunitario (art.52 TCEE) tal y como lo interpretó el TJCE en la sentencia de 28 de enero de 1986 (*Comisión/Francia*, Asunto 270/83, Rec.p.I-235 y ss.) (vid. *infra* el epígrafe 3.3.4 del Capítulo III).

residencia de la matriz sobre los dividendos fuera inferior a la suma de los impuestos del país de residencia de la filial y el de ubicación del establecimiento permanente sobre los beneficios distribuidos. No obstante, este fenómeno podría suprimirse cuando el país de residencia de la matriz operase, ya con la modalidad ilimitada del método de imputación, ya con un "límite global" o "por país" que permitiese la deducción total de la suma de los impuestos citados sobre la cuota del gravamen del Estado de residencia de la matriz. Sin embargo, estas dos últimas hipótesis, además de ser poco frecuentes, implicarían una distribución del poder tributario entre los Estados implicados que no es fácil de aceptar.

Quizás la alternativa más acertada en este sentido sea la de ampliar el ámbito subjetivo del artículo 2 de la Directiva 90/435/CEE extendiéndola al establecimiento permanente a fin de imputar al Estado de ubicación de la base fija de negocios la responsabilidad de suprimir este fenómeno¹¹⁵⁰. Ciertamente, esta última solución parece ser la que mejor se adecua con la finalidad de la propia Directiva, así como con la doctrina declarada por el TJCE en relación con la aplicación del principio de no discriminación en materia de derecho de establecimiento (art.52 TCEE)¹¹⁵¹. No debe de sorprender, por tanto, que esta tesis haya sido recientemente adoptada por la legislación austríaca que transpone la Directiva 90/435/CEE¹¹⁵². Así las cosas, lo más conveniente podría ser generalizar esta solución a todo el territorio comunitario a través de una intervención del Consejo que modificara la Directiva. Asimismo, tampoco es descartable que este problema se resuelva en virtud de una sentencia del TJCE declarando la existencia de una

¹¹⁵⁰ Vid.: F.A.GARCÍA PRATS, "Application of the Parent/Subsidiary Directive to permanent establishments abroad?", *European Taxation*, June, 1995, pp.179-187.

¹¹⁵¹ Vid.: las SSTJCE de 28 de enero de 1986, *Comisión/Francia*, Asunto 270/83, Rec.p.I-285 y ss.; de 13 de julio de 1993, *Commerzbank*, Asunto 1/93, Rec.p.I-1139 y ss.; de 12 de abril de 1994, *Halliburton*, Rec.p.I-1137 y ss.; de 11 de agosto de 1995, *Wielockx*, Asunto 80/94, *Semaine de la activité de la Cour*, n°22/95, pp.7-9.

¹¹⁵² Sección 21(1) n°2 *Corporate Income Tax Act 1988*. Vid.: M.JANN, "The implementation of Direct and Indirect tax Directives in Austrian tax law", *EC Tax Review*, n°3/95, pp.143-144.

discriminación prohibida por el ordenamiento comunitario, sin perjuicio de que, a nuestro juicio, resulta más adecuada la vía legislativa antes expuesta.

Pese a todo, existe un cierto consenso a nivel comunitario sobre la eficacia de esta Directiva por cuanto que suprime, en la mayoría de las ocasiones, buena parte de las distorsiones y barreras fiscales que antes de su vigencia originaban dichas “sobreimposiciones” obteniéndose, así, un adecuado grado de neutralidad fiscal en el concreto ámbito objetivo y subjetivo sobre el que se proyecta esta medida comunitaria¹¹⁵³.

En este sentido, desde la Comisión y el informe Rudding se viene postulando progresar en el camino trazado por esta Directiva ampliando dicho marco de neutralidad fiscal en dos frentes¹¹⁵⁴. De un lado, se propone extenderla a todo tipo de empresas sujetas al impuesto sobre sociedades, con independencia de su forma jurídica e, incluso, el informe Rudding considera oportuno aplicar esta medida a toda clase de empresas sujetas al IRPF. De otro lado, se considera necesario suprimir las retenciones en la fuente sobre intereses y cánones entre determinado tipo de sociedades, siempre que éstas estén sujetas al impuesto de sociedades de los Estados miembros.

Pese a la eficacia de los resultados derivados de la Directiva 90/435/CEE, lo cierto es que estas últimas propuestas no tienen visos de prosperar en un futuro próximo, con lo cual la eliminación de las “dobles imposiciones” que se originen en el mercado interior sobre el resto de *cross-border transactions* no cubiertas por el reducido ámbito de la Directiva

¹¹⁵³ Vid.: E. ALBI IBAÑEZ, “Hacienda pública internacional”, *HPE*, n°2/94, pp.262 y ss.; M.A. SÁNCHEZ JIMÉNEZ, *La Doble Imposición Internacional en la UE*, op. cit. pp.206-207.

¹¹⁵⁴ Vid.: Doc. COM (90) 571 y Doc.53 de 28 febrero 1991; Doc. COM (93) 196 f. Doc. 17/18 de 30 julio 1993; Doc. COM (93) 293 f. Doc. 225/5 de 20 septiembre 1993; *Report Rudding*, op. cit. pp. 14 y ss, 203-204.

deben remediarse en aplicación de las medidas unilaterales y concertadas establecidas por los Estados miembros, con todo lo que ello conlleva.

3.3.2) El Convenio Multilateral 90/436, de supresión de la doble imposición en caso de corrección de beneficios entre empresas asociadas: un ejemplo paradigmático de impulso institucional comunitario para la adopción de medidas de eliminación de la doble imposición¹¹⁵⁵.

3.3.2.1) Delimitación de la funcionalidad del Convenio 90/436 en la eliminación de las “dobles imposiciones”.

Con carácter previo al análisis de esta regulación debe incidirse en la caracterización del Convenio 90/436 como un auténtico tratado internacional multilateral que los Estados miembros han firmado entre sí, al objeto de suprimir la doble imposición originada con los ajustes fiscales que recaen sobre empresas comunitarias asociadas que realizan transacciones en condiciones diferentes a las que estipularían personas independientes en situación de plena concurrencia en el mercado¹¹⁵⁶. Dada la relevancia

¹¹⁵⁵ DO. L de 20 septiembre 1990. ratificación española por instrumento de 10 de abril de 1992 (BOE de 21 diciembre 1994, nº304). Cabe señalar, asimismo, que este Convenio ha entrado en vigor para los doce países comunitarios con fecha de 1 enero 1995 tras finalizarse el proceso de ratificación. Los nuevos miembros de la UE, en aplicación del artículo 4 del Tratado de adhesión a la Comunidad, pueden acceder a los Convenios basados en el artículo 220 TCEE culminando el proceso de ratificación de los mismos de la misma forma que antes hicieron lo demás países parte. Recientemente, Finlandia ha finalizado este proceso constituyéndose en Estado contratante del Convenio 90/436 (vid.: T.VIHERKENTTÄ, “The implementation of the EC Tax Directives in Finnish law”, *EC Tax Review*, nº3/95, pág.150). Tanto este último país, como Austria y Suecia han firmado el Acta de adhesión al Convenio 90/436/CEE (DOCE C.26, de 31 enero 1996, 96/C26/01).

¹¹⁵⁶ Originalmente esta medida fue concebida como una Directiva (Propuesta de Directiva de 29 de noviembre 1976, DO C.301, de 21 diciembre 1976), mas en vista de la oposición de los Estados en el Consejo CE en 1978, se pensó en la mayor adecuación de un Convenio multilateral que tiempo después elaboró Países Bajos. De esta forma, aunque este tratado multilateral sea de aplicación prioritaria sobre las medidas unilaterales y CDI (*lex specialis*), lo cierto es que el contribuyente no ostenta la misma protección jurídica que la que derivaría de haberlo articulado a través de una Directiva al participar ésta de las características propias del Derecho Comunitario. Asimismo, cabe destacar cómo algún autor ha cuestionado la legalidad del Convenio 90/436 argumentando, precisamente, la existencia de una iniciativa legislativa comunitaria en la materia (Propuesta Directiva de 29 de noviembre de 1976 (DOCE C nº301, de 21 de diciembre de 1976)). En este sentido, la Comisión no descarta

que esta cuestión posee para el funcionamiento e interrelación de este convenio con otras normas, no debe perderse de vista la naturaleza de tratado internacional de este instrumento, lo que excluye su imbricación entre las fuentes del Derecho Comunitario. Ello obedece, fundamentalmente, a que han sido los Estados los que lo han negociado, firmado y ratificado, interviniendo únicamente las instituciones comunitarias promoviendo la adopción de este Convenio tal y como establece el propio artículo 220 TCEE¹¹⁵⁷.

Las únicas particularidades dignas de mención que diferencian a este Convenio del resto de los tratados internacionales derivan del impulso institucional comunitario, de la

interponer acciones legales en un futuro (vid.: D.SCHELPE, "The Arbitration Convention: its origin, its opportunities and its weaknesses", op. cit. pp.71 y ss.). Ciertamente, también de aquí puede extraerse un indicio inequívoco del carácter internacional (no comunitario) del Convenio 90/436, dado que mal podría invocar la Comisión UE la competencia comunitaria para regular esta materia si este convenio constituyera ya una fuente del Derecho Comunitario en sentido estricto.

¹¹⁵⁷ Vid.: L.MILLÁN MORO, *La Armonización de Legislaciones en la CEE*, op. cit. pp.145 y ss.; TERRA & WATTEL, *European Tax Law*, op. cit. pp. 209 y ss.; Y.KERGALL, "Double taxation: an assessment of the last EC proposals in the light of existing regimes as implemented by national laws and bilateral treaties", *Intertax*, nº10/90, pp.448 y ss. De otra opinión participan A.BORRÁS RODRÍGUEZ, "Los convenios complementarios entre los Estados miembros de la CEE", *Noticias CEE*, nº12/1986, pp.115-118, M.A.SÁNCHEZ JIMÉNEZ, *La Doble Imposición Internacional en la UE*, op. cit. pp.52-54 y L.DOCAVO ALBERTI, "Convenio de 23 de julio de 1990. Impuesto sobre la renta. Comunidad Europea. Supresión de la doble Imposición en caso de corrección de beneficios empresariales de empresas asociadas", op. cit. pág.63, al considerar que los Convenios firmados con base en el artículo 220 TCEE forman parte del ordenamiento comunitario. Estos autores, básicamente, fundamentan su postura en cuatro argumentos, a saber: "1. Las materias sobre las que recaen están previstas en el Tratado de Roma, lo que indica que el objetivo común de todos ellos consiste en promover la construcción europea mediante el establecimiento de reglas uniformes en los campos en que les vienen expresamente atribuidos, completando de este modo el orden jurídico comunitario. 2. Aunque la iniciativa legislativa de estos tratados corresponde a los Estados miembros, su tramitación se realiza en el seno comunitario, así como en general su funcionamiento. 3. Los convenios elaborados sobre la base del artículo 220 TCEE van dirigidos a los Estados miembros, pues su entrada en vigor exige su firma y ratificación. 4. Estos convenios tienen características especiales que los hacen diferentes de los concluidos fuera de su ámbito de integración jurídica como es la organización internacional de donde dimanar (...)". A nuestro entender, estos argumentos únicamente sirven para mostrar ciertas singularidades de estos tratados internacionales motivadas, esencialmente, por el impulso institucional comunitario en su celebración, mas, como muestra su proceso de ratificación, entrada en vigor, aplicación e interpretación (salvo que medie protocolo atribuyendo esta competencia al TJCE), estas particularidades no dotan en ningún caso a estos instrumentos internacionales de los caracteres que impregnan al Derecho Comunitario por cuanto su fuente no es ésta. Piénsese que, a nuestro juicio, en principio nada impide para que otros Estados no miembros de la Comunidad Europea se adhieran al Convenio 90/436, lo cual deja más patente, si cabe, su verdadera naturaleza de tratado internacional. A su vez, otra prueba del carácter de tratado internacional general que posee el Convenio 90/436 resulta de observar cómo los nuevos Estados miembros de la UE no forman parte del mismo a través del acto de adhesión, como ocurre en relación con el resto del Derecho Comunitario (salvo excepciones detalladas), sino que, por el contrario, deben iniciar y culminar el proceso de ratificación del mismo para formar parte del convenio (a lo que tampoco están obligados). Otra prueba más de que los tratados internacionales del artículo 220 TCEE no poseen naturaleza de Derecho Comunitario en sentido estricto resulta de la STJCE de 6 de diciembre de 1994 (Asunto 406/92, *Tatry*, Rec.p.I-439). Esta sentencia admite la aplicación de un tratado internacional sobre el Convenio de Bruselas de 1968, atendiendo al carácter más específico de dicho tratado, lo cual, ciertamente, encajaría mal con la atribución de carácter comunitario del Convenio de Bruselas.

firma del mismo por los Ministros de Asuntos Exteriores reunidos en el seno del Consejo Europeo, así como del depósito de los instrumentos de ratificación ante el Secretario General del Consejo CEE.

En el resto de sus características el Convenio 90/436 constituye un tratado internacional multilateral, de manera que no viene investido con la primacía comunitaria ni tampoco es competente el TJCE para interpretar su contenido o controlar su ejecución ya que, lamentablemente, no se ha incluido en el mismo un protocolo o disposición en tal sentido. Ciertamente, esta circunstancia facilita la vulneración del mismo, así como su disfunción causada por las interpretaciones asimétricas que, sin duda, tendrán lugar con motivo de su aplicación, toda vez que el artículo 3.2 de este tratado ha adoptado la misma ambigua y controvertida fórmula prevista en el MC OCDE¹¹⁵⁸. La cuestión de la naturaleza del Convenio 90/436 no sólo posee relevancia de cara a su interpretación, sino también en la medida en que otras normas jurídicas (legislación interna, CDI) yuxtaponen su ámbito de aplicación con el de este Convenio. Particular importancia presenta el supuesto de supresión de doble imposición cuando se solapa el régimen del Convenio 90/436 con el procedimiento amistoso de un CDI. Entendemos que el Convenio 90/436, pese a constituir un tratado internacional dotado del mismo carácter que el CDI, deber ser aplicado como *lex specialis* respecto del Derecho interno y los demás convenios, siempre y cuando la tutela y

¹¹⁵⁸ En el mismo sentido, TERRA & WATTEL, *European Tax Law*, op. cit. pág. 212. Asimismo, el artículo 3.2 del Convenio 90/436 resulta muy criticable no sólo por remitir a las definiciones de los CDI (donde existieran éstos) ya de por sí generalmente vagas y ambiguas donde estos tratados las recogen, sino también porque esta remisión directa a los CDI e indirecta al Derecho interno de los Estados (donde los CDI no establecen una definición o recogen una con carácter abierto) implica una absoluta falta de uniformidad de conceptos a los efectos de la aplicación del convenio. Piénsese, por ejemplo, en la heterogénea definición que del establecimiento permanente se recoge en los CDI. Una diferente apreciación de la existencia de esta base fija por parte de dos Estados contratantes podría impedir la aplicación del Convenio 90/436. Por si fuera poco, cabe poner de manifiesto que el propio procedimiento amistoso y el arbitraje de este tratado es la vía aplicable para resolver los problemas de interpretación que se plantean en su seno, de suerte que, en ausencia de competencia por parte del TJCE, estas cuestiones deberán paliarse en cada caso a través de un eventual acuerdo entre las autoridades competentes.

eficacia de ésta sea superior a la de las otras normas concurrentes¹¹⁵⁹. Esta es, además, la interpretación que, a nuestro juicio, se desprende del artículo 15 del Convenio 90/436.

En relación con la finalidad y objetivos de este acuerdo hay que decir que está especialmente concebido para la supresión de las “dobles imposiciones” que se producen habitualmente como consecuencia de los ajustes fiscales no correlativos sobre empresas asociadas que operan con precios de transferencia, en la medida que dicha sobreimposición genera una carga tributaria adicional contraria a la libre circulación de capitales, libertad de establecimiento, la formación de grupos empresariales comunitarios y, en general, al buen funcionamiento del mercado interior. Es decir, una vez más se pretende obtener un razonable nivel de neutralidad fiscal de forma que el factor tributario distorsione lo menos posible los objetivos macroeconómicos comunitarios¹¹⁶⁰.

No obstante, entendemos que, de una lectura sistemática de los artículos 1, 4 y 6-a 14 del Convenio, nada impide que este tratado internacional pueda ser empleado en los ajustes por subcapitalización al objeto de obtener un acuerdo entre las autoridades competentes que suprima la doble imposición económica que puede eventualmente surgir en

¹¹⁵⁹ De una opinión similar se muestra partidario L.HINNECKENS, (“Compatibility of bilateral tax treaties with the EEC tax law. The rules”, op. cit. pág.61, “Compatibility of bilateral tax treaties with EEC law. Application of the rules”, op. cit. pp.220-222), cuando mantiene la prioridad de la aplicación del Convenio 90/436 basada, no en su carácter comunitario, sino en que este tratado, al fundamentarse en el art. 220 TCEE, ostenta “a higher legal status than ordinary international treaty law”. Asimismo, este autor considera al Convenio 90/436 como un tratado “de mínimos”, de suerte que cuando el CDI otorgase mayores garantías o menores plazos el contribuyente podría acogerse al mismo, siempre que ello no amparese maniobras fraudulentas. Véase también la STJCE de 26 de diciembre de 1994, Asunto 406/92, *Tatry*, Rec.p.I-439 y ss. Una solución semejante es la que se ha impuesto finalmente en relación con el solapamiento del procedimiento de resolución de controversias del GATT (arts.XXII y XXIII) y del MC OCDE. En estas hipótesis la regla es la aplicación del procedimiento amistoso del CDI en tanto que más específico y garantista, aunque existen algunas excepciones. Vid.: los comentarios (nº44.1 a 44.7) al art.25 MC OCDE (1995).

¹¹⁶⁰ Vid.: V.GONZÁLEZ POVEDA, “Convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas”, op. cit. pp.11-12; M.A.SÁNCHEZ JIMÉNEZ, “La doble imposición sobre los beneficios del establecimiento permanente de las empresas comunitarias”, op. cit. pp.87 y ss.; Comisión, *Derecho Fiscal y Cooperación Transfronteriza entre las Empresas*, op. cit. pp. 13 y ss.; PH.BENTLEY, “Tax obstacles to cross-border bussiness”, op. cit. pp.173-176; D.S.SCHELPE, “The Arbitration Convention: its origin, its opportunities and its weaknesses”, op. cit. pp.68 y ss.

este ámbito¹¹⁶¹. Como sabemos, este fenómeno puede originarse en aplicación de normas nacionales antisubcapitalización cuando los Estados implicados difirieran en la calificación de las rentas. Esto es, cuando el Estado de la fuente (residencia de la prestataria) califique y grave los intereses excesivos como “dividendos”, mientras que el Estado de residencia del receptor (prestamista) continúa tratándolos como intereses sin aplicar medidas para suprimir el citado fenómeno en relación con las rentas de participación.

Pensamos que esto es posible atendiendo a dos argumentos. El primero se apoya en que tanto el Convenio 90/436 como las normas antisubcapitalización presentan el objetivo común de obtener una tributación lo más cercana posible al principio de plena concurrencia. El segundo en que, a nuestro juicio, del tenor literal del artículo 4.1.a) del Convenio en conjunción con las disposiciones antes citadas, se puede extraer la aplicación del mismo a estos supuestos, por cuanto que el citado precepto establece que:

“La aplicación del presente convenio se regirá por los principios siguientes:

1) Cuando:

a) una empresa de un Estado contratante participe directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de otro Estado contratante, o cuando

b) las mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un Estado contratante y de una empresa de otro Estado contratante,

y cuando, en uno de estos casos las dos empresas, en sus relaciones comerciales o financieras, estén vinculadas por condiciones acordadas o impuestas que difieran de las que se acordarían entre empresas independientes, los beneficios que en caso de no haberse dado dichas condiciones, hubiese realizado una de las empresas, pero que no hayan podido realizarse debido a la existencia de dichas condiciones, podrán incluirse en los beneficios de dicha empresa y ser gravados consecuentemente”.

Así las cosas, el procedimiento amistoso y arbitral previsto en este tratado podría resultar también útil para resolver las discrepancias existentes entre las autoridades fiscales

¹¹⁶¹ De un parecer similar se muestran partidarios F.VANISTENDAEL, “The implementation of the Parent/Subsidiary in the EC -Comments on some unresolved questions”, op. cit. pp.604-605 y, J.KILLIUS, “The EC Arbitration Convention”, *Intertax*, n°10/90, pp.442-443. Vid. también. V.GONZÁLEZ POVEDA, “Convenio relativo a la supresión de la doble imposición de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas”, op. cit. pp.16-17.

en torno al tratamiento de los intereses recalificados como dividendos en virtud de normas nacionales antisubcapitalización, de manera que se elimine la doble imposición económica originada por esta asimetría de tratamiento fiscal. Asimismo, pensamos que la aplicación de este Convenio a estos efectos no sólo puede tener lugar siempre que sea aplicable el régimen de la Directiva 90/435/CEE. Entendemos que también pueden invocarse las disposiciones de este convenio cuando se presentara el mismo desacuerdo en el seno de un CDI entre Estados miembros de la UE que hubieran ratificado el Convenio 90/436, por cuanto que el procedimiento amistoso de este último es técnicamente más acabado y eficaz que el previsto por los CDI (art.25 MC OCDE).

Pese a todo, no se puede dejar de reconocer que la funcionalidad sustantiva del Convenio 90/436 radica en solucionar los problemas de doble imposición (internacional y económica) que se ocasionan en el marco de ajustes fiscales no correlativos sobre empresas asociadas que operan con precios de transferencia.

Al punto pasamos a describir los principios y reglas fundamentales de aplicación del Convenio 90/436.

Por lo que se refiere al ámbito de aplicación del tratado, éste se extiende a las correcciones de bases imponibles en aplicación del principio de plena concurrencia sobre empresas asociadas de Estados contratantes diferentes¹¹⁶². El término “empresa de un Estado contratante” no viene definido en este tratado de manera que, en virtud del artículo

¹¹⁶² La noción de vinculación que debe mediar entre las empresas viene dada por el artículo 4º del Convenio, el cual fija un marco que puede ser complementado por la ley fiscal interna o los CDI de los Estados contratantes.

3.2 del mismo, hay que buscar su contenido en los CDI entre los Estados miembros¹¹⁶³. No obstante, el Tratado 90/436 establece expresamente la aplicabilidad del mismo a los establecimientos permanentes de una empresa de un Estado contratante ubicados en otro Estado contratante¹¹⁶⁴. De esta forma, podrán ampararse en este régimen:

- operaciones entre empresas asociadas de dos Estados contratantes;
- operaciones entre una empresa de un Estado contratante y un establecimiento permanente de otra empresa asociada de otro Estado contratante ubicado en algún Estado parte del convenio;
- operaciones entre un establecimiento situado en un Estado contratante y su casa central (empresa de otro Estado contratante).

Por otra parte, el tratado limita su operatividad a los impuestos sobre la renta de los Estados contratantes. A fin de excluir buena parte de los problemas de calificación jurídica que podrían surgir en este ámbito se establece un sistema de lista de impuestos al que el convenio es aplicable, complementado con una cláusula de actualización, siguiendo así también aquí con fidelidad el MC OCDE¹¹⁶⁵.

¹¹⁶³ Vid.: el artículo 3.1.c) MC OCDE, así como el trabajo de K.VAN RAAD, "The term <enterprise> in the Model double taxation- seventy years of confusion" en *Essays on International Taxation*, op. cit. pp.317 y ss.

¹¹⁶⁴ El artículo 1.2 del Convenio 90/436 establece que "todo establecimiento permanente de un Estado contratante situado en otro Estado contratante se considerará como empresa del Estado en que se halle ubicado". Véase también el artículo 4.1 y 2 del Convenio, así como la declaración común realizada en relación con este precepto.

¹¹⁶⁵ Artículo 2 del Convenio 90/436.

3.2.2.2) La supresión de la doble imposición en el seno del Convenio 90/436.

Básicamente puede hablarse de tres principios esenciales aplicables a las correcciones fiscales que practiquen los Estados contratantes en el marco de este convenio, a saber: el principio de plena concurrencia, el principio de transparencia a la hora de efectuar los ajustes y la obligación de los Estados contratantes implicados de eliminar la doble imposición originada por los mismos.

En relación con el principio de plena concurrencia el Convenio se limita a establecer que cuando las empresas asociadas “en sus relaciones comerciales o financieras, estén vinculadas por condiciones acordadas o impuestas que difieran de las que se acordarían entre empresas independientes, los beneficios que en caso de no haberse dado dichas condiciones, hubiese realizado una de las empresas, pero que no hayan podido realizarse debido a la existencia de dichas condiciones, podrán incluirse en los beneficios de dicha empresa y ser gravadas consecuentemente”¹¹⁶⁶. Asimismo, el apartado 2º del artículo 4 del Convenio establece la aplicabilidad del principio de plena concurrencia al establecimiento permanente, de manera que este postulado junto con el de ficción de empresa independiente serán los que definan la tributación del mismo.

En este orden de cosas, la doctrina ha destacado la gran indeterminación e inseguridad jurídica derivada de la conceptualización de este principio, de suerte que los Estados pueden llevar a cabo la corrección fiscal sobre la base de dichas vagas directrices en aplicación de su Derecho interno, de los artículos 7 ó 9 e, incluso, de los artículos 11.6 y

¹¹⁶⁶ Artículos 4 y 14 del Convenio 90/436.

12.4 del CDI pertinente¹¹⁶⁷. En particular, D.Schelppe ha señalado que esta imprecisión puede ocasionar la no supresión de la doble imposición cuando los Estados no llegasen a un acuerdo en torno a la existencia de una transgresión del principio de plena concurrencia¹¹⁶⁸.

A su vez, cabe destacar que en aplicación de dichos ajustes lo habitual será que se origine doble imposición económica, ya que los mismos beneficios son gravados dos veces en manos de contribuyentes diferentes cuando no media corrección bilateral. Sin embargo, cuando dichos ajustes fiscales recaen sobre un establecimiento permanente en relación con transacciones con su casa central surge doble imposición internacional porque el establecimiento permanente, pese a ser tratado como empresa independiente, no goza de personalidad jurídica independiente de su matriz, de manera que es ésta la que soporta, a la postre, el doble gravamen sobre el mismo beneficio¹¹⁶⁹. Es decir, la doble imposición internacional se produce porque las mismas bases imponibles (las corregidas) son incluidas en el impuesto que grava al establecimiento permanente y en la de la sociedad a la que pertenece.

¹¹⁶⁷ Vid.: L.HINNECKENS, "The tax Arbitration Convention. Its significance for the EC based enterprise, the EC itself, and for the Belgian and international tax law", *EC Tax Review*, n°2/92, pp.94 y ss., TERRA & WATTEL, *European Tax Law*, op. cit. pp.210-212; D.SHELPE, "The Arbitration Convention", op. cit. pp.73 y ss.; J.KILLIUS, "The EC Arbitration Convention", op. cit. pp.442-443.

¹¹⁶⁸ D.SHELPE, "The Arbitration Convention", op. cit. pág.73. En el mismo sentido vid.: L.HINNECKENS, "Compatibility of tax treaties with EC law. Application of the rules", op. cit. pp.220-221. Esta misma idea ha sido recientemente apuntada por el Comité de Asuntos Fiscales OCDE en el párrafo 124 de su informe, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. Part II*, op. cit., llamando la atención sobre la necesidad de que los Estados sean flexibles en sus posturas sobre este punto. En opinión de la OCDE, esta es la única vía para garantizar una distribución equitativa del poder tributario entre ellos, así como la supresión de la doble imposición sobre los contribuyentes, pues, en caso contrario se produciría una involución del desarrollo del comercio e inversión internacional.

¹¹⁶⁹ Vid.: V.GONZÁLEZ POVEDA, "Convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas", op. cit. pág.14; M.A.SÁNCHEZ JIMÉNEZ, "La doble imposición sobre los beneficios del establecimiento permanente de las empresas comunitarias", op. cit. pp.87 y 90 y, de la misma autora, *La Doble Imposición Internacional en la UE*, op. cit. pp. 210 y ss..

En relación con la posibilidad de llevar a cabo ajustes secundarios en el marco de este procedimiento, ante el silencio del Convenio, y sin que falten detractores, la doctrina mayoritaria se muestra partidaria de su procedencia cuando la legislación interna de los países implicados lo permita y se llegue a un acuerdo para eliminar toda doble imposición residual causada¹¹⁷⁰. Así las cosas, esta cuestión abierta deberá decidirse en el seno del procedimiento amistoso o arbitral del mismo, mas lo óptimo sería adoptar una posición clara y uniforme sobre dicha cuestión a través de los instrumentos internacionales procedentes (Canjes de Notas, Protocolos).

Por lo que atañe al principio de transparencia que debe informar los ajustes de beneficios en el seno de este tratado, aquél se plasma fundamentalmente en la regla que obliga al Estado que tenga la intención de realizar una corrección de este tipo a comunicarlo con la suficiente antelación a la empresa afectada¹¹⁷¹. A su vez, ésta “debe” informar a la otra empresa parte y ésta al Estado contratante de su residencia. Si tras el intercambio de información los Estados contratantes implicados y las empresas están conformes con el ajuste, la doble imposición originada debe eliminarse acudiendo a los procedimientos del artículo 14 del Convenio (método de exención e imputación), finalizando aquí el procedimiento convencional al alcanzarse los objetivos del mismo.

En relación con los métodos establecidos en el Convenio 90/436 para eliminar la doble imposición internacional, se aprecia un claro continuismo del MC OCDE, siendo su artículo 14 una proyección del sistema que para eliminar la doble imposición derivada de los

¹¹⁷⁰ Vid: V.GONZÁLEZ POVEDA, “Convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas”, op. cit. pp.16-17. TERRA & WATTEL, *European Tax Law*, op. cit. pág.213, por su parte entienden que deben excluirse los ajustes secundarios del ámbito de este convenio.

¹¹⁷¹ Artículo 5 del Convenio 90/436.

ajustes de beneficios entre empresas asociadas se establece en los comentarios del Comité Fiscal OCDE al artículo 9 MC OCDE¹¹⁷². La fidelidad con que se ha seguido este Convenio-tipo llega hasta el punto de recoger la misma alternativa de técnicas para suprimir los efectos de estas correcciones, a saber: la exención y la imputación. Se eliminará este fenómeno a través de la exención cuando las rentas objeto de ajuste se incluyan en el cálculo de beneficios sujetos a imposición en un solo Estado. Por contra, la imputación como técnica al servicio de este fin tendrá lugar cuando el importe del impuesto al que se sujeten dichos beneficios en un Estado se disminuyan en un importe igual al del impuesto que los grave en el otro Estado. En definitiva, una vez más el estudio del Convenio 90/436 desvela un marcado mimetismo con las soluciones previstas en el MC OCDE. Ello conlleva varias ventajas e inconvenientes. En relación con las primeras, seguir la doctrina de la OCDE implica recoger principios y técnicas bastante acabadas y dotadas de un gran consenso y difusión mundial. Sin embargo, una extrema fidelidad de las formulaciones del MC OCDE en aspectos del mismo excesivamente vagos o ambiguos puede introducir disfunciones en la operatividad del tratado que malogran el objetivo al que responden. Particularmente, en relación con los métodos recogidos en el artículo 14 del Convenio 90/436 el alto grado de apego al MC OCDE ha supuesto omitir la regulación de algunas cuestiones fundamentales para la total supresión de la doble imposición en este ámbito. Baste indicar, como ejemplo, que en el método de imputación previsto en el Convenio 90/436 nada se especifica sobre la posibilidad de que el país que lo aplica pueda establecer alguna limitación que impida la deducción requerida para suprimir totalmente la doble imposición originada. Asimismo, cuando aplicándose este mecanismo existieran pérdidas o insuficiencia de cuota para absorber la deducción derivada del ajuste podría subsistir también doble imposición.

¹¹⁷² Vid.: el n.º 7 de los comentarios al artículo 9.2 MC OCDE.

Ciertamente, bueno sería que estas cuestiones fueran objeto de expresa previsión, ya que la vaguedad de la fórmula establecida en este precepto unida al sistema de interpretación recogido en el mismo permite a los Estados contratantes actuar con gran discrecionalidad en este ámbito. No obstante, a nuestro entender, en relación con el primer problema planteado la imputación debe efectuarse sin limitaciones, pues nada se especifica en el artículo 14 en relación con la posibilidad de establecerlas¹¹⁷³. Por lo que atañe al segundo supuesto, entendemos que la alternativa que más se ajusta al convenio es permitir la traslación de lo no deducido en el período impositivo correspondiente a otros ejercicios pasados o futuros. Esta solución, además de alinearse con el artículo 4 y con los objetivos del convenio, viene de alguna forma confirmada atendiendo al tenor literal del artículo 1.3 del tratado.

Otro de los aspectos en que el Convenio 90/436 sigue el MC OCDE consiste en circunscribir el acuerdo sobre el ajuste y la aplicación de los métodos para eliminar la doble imposición a un procedimiento amistoso¹¹⁷⁴. La solución prevista finalmente en el Convenio hace pensar que rara vez tendrá lugar un acuerdo en esta fase previa, de forma que lo más frecuente será que haya que continuar las vías procedimentales que ofrece el tratado para suprimir la doble imposición. Es precisamente en este punto en el que el Convenio 90/436 ha previsto un procedimiento más acabado que el establecido en el MC OCDE. En efecto, este tratado supera la vía de los CDI al establecer mecanismos que garantizan la eliminación de la doble imposición originada en el marco del mismo, incluso, donde fracasara el procedimiento amistoso¹¹⁷⁵.

¹¹⁷³ En el mismo sentido vid.: M.A.SÁNCHEZ JIMÉNEZ, "La doble imposición sobre los beneficios del establecimiento permanente de empresas comunitarias", op. cit. pág.93.

¹¹⁷⁴ A la vista de los problemas que han sido destacados en relación con esta vía de resolución de controversias, quizás hubiera sido conveniente omitirla.

¹¹⁷⁵ Vid: los artículos 4, 5, 6, 7, 11, 12 y 14 del Convenio 90/436.

La mayor mejora que se observa en el procedimiento amistoso previsto en Convenio 90/436 en relación con el MC OCDE se deriva del establecimiento de un calendario temporal al que queda circunscrito el eventual acuerdo. Sin embargo, cabe apreciar también en este mecanismo algunas limitaciones y deficiencias que hacen que el mismo sea susceptible de mejoras. De un lado, se ha destacado que la cláusula convencional que excluye la obligación de supresión de la doble imposición en supuestos de maniobras fraudulentas puede desvirtuar la operatividad del mismo cuando se abuse de su aplicación, lo cual no resulta difícil dada su amplitud e indeterminación¹¹⁷⁶. De otro, se ha puesto de manifiesto las negativas consecuencias derivadas de la dilación y complejidad procedimental de este tratado. Nótese que las autoridades fiscales de los Estados contratantes son libres para recaudar los ingresos tributarios derivados de la corrección impositiva mientras no se obtenga una solución en el marco del convenio, de manera que hasta entonces el contribuyente (o la unidad económica) soportará la doble imposición. La gravedad de este defecto técnico se acentúa considerando que lo habitual será que esta situación puede durar varios años a tenor de las facultades de suspensión del procedimiento de las que gozan los Estados y teniendo en cuenta que lo más frecuente será llegar hasta la comisión arbitral para resolver esta problemática¹¹⁷⁷.

Por lo que se refiere a los aspectos procedimentales que garantizan los objetivos del Convenio 90/436, éste establece que toda empresa amparada por el tratado que considerase que no se ha suprimido la doble imposición y, por ello, se ha incumplido con el

¹¹⁷⁶ Vid.: el artículo 8 del Convenio 90/436, así como Y.KERGALL, "Double taxation: an assessment of the last proposals in the light of existing regimes as implemented by national laws and bilateral treaties", op. cit. pp.448-449.

¹¹⁷⁷ Artículo 8.2 del Convenio 90/436.

principio de plena concurrencia, podrá, con independencia de los recursos previstos en el Derecho interno de los Estados contratantes, presentar su caso a la autoridad competente del Estado contratante del que fuere residente o en el que se hallare situado el establecimiento permanente. Dicha solicitud deberá efectuarse antes de que transcurran tres años contados desde la primera notificación de la medida que pueda acarrear este fenómeno¹¹⁷⁸. Las autoridades competentes de los Estados contratantes implicados deben tratar de resolver este problema a través de un procedimiento amistoso, estando obligados a examinar el caso y a negociar, mas no a llegar a un acuerdo que suprima la doble imposición. Hasta aquí la vía de resolución de esta problemática establecida en el Convenio 90/436 se ajusta a lo previsto en el MC OCDE (arts.9 y 25).

En efecto, el gran avance introducido por este tratado en relación con su antecedente (los CDI) radica en la articulación de un procedimiento arbitral como garantía de la supresión de la doble imposición resultante de los ajustes. La vía de la comisión arbitral debe iniciarse cuando las autoridades competentes no llegasen a un acuerdo por el que se evite este fenómeno en un plazo de dos años, contado a partir de la primera fecha en que se presente el caso a una de las autoridades competentes por las empresas afectadas¹¹⁷⁹. No obstante, cuando las empresas emplearan las posibilidades de recurso previstas en el ordenamiento interno de los Estados contratantes, el plazo de dos años comenzará a contarse a partir de la fecha en que sea firme la resolución dictada en última instancia en el marco de esos recursos internos¹¹⁸⁰.

¹¹⁷⁸ Vid.: el artículo 6 del Convenio 90/436.

¹¹⁷⁹ Vid.: los artículos 7 a 12 del Convenio 90/436.

¹¹⁸⁰ Asimismo, el artículo 7.3 del tratado establece que "cuando la legislación interna de un Estado contratante no permitiere a las autoridades competentes el aplicar excepciones a las resoluciones de sus instancias judiciales, el apartado 1 sólo será de aplicación si la empresa asociada de dicho Estado hubiere dejado transcurrir el plazo de presentación del recurso o hubiere desistido de dicho recurso antes de haberse dictado una resolución. Esta disposición no afectará al recurso en la medida en que se refiera a elementos distintos de los que se mencionan en el

Constituida la Comisión consultiva y examinado el caso haciendo acopio de toda la documentación e información que ésta puede requerir, en virtud de las potestades que le atribuye el tratado, ésta emitirá su dictamen sobre la base del principio de plena concurrencia (artículo 4) en el plazo máximo de los seis meses siguientes a la fecha en que haya sido consultada¹¹⁸¹.

Las autoridades competentes partes en el procedimiento deben adoptar, de común acuerdo y basándose en los principios del artículo 4 del tratado, una solución que garantice la supresión de la doble imposición en un plazo de seis meses contado a partir de la fecha en que la comisión consultiva haya emitido su dictamen pudiendo para ello apartarse de éste. Ahora bien, cuando no se alcanzara un acuerdo en dichas condiciones y plazo estarán obligadas a atenerse al dictamen emitido eliminando la doble imposición conforme al mismo¹¹⁸². En todo caso las partes implicadas en los ajustes pueden invocar de nuevo el procedimiento de supresión de la doble imposición cuando este fenómeno no se hubiese eliminado totalmente debido a una aplicación imperfecta del dictamen arbitral o de la decisión adoptada por los Estados¹¹⁸³.

En definitiva, la verdadera virtualidad que supone este tratado radica en la garantía de supresión de este fenómeno en aplicación del procedimiento arbitral previsto por el

artículo 6^o. En la declaración unilateral relativa al artículo 6, Francia y el Reino Unido declaran que aplicarán las disposiciones del apartado 3^o el artículo 7. Coincidimos con TERRA & WATTEL (*European Tax Law*, op. cit. pp.215-216) y D.SCHELPE ("The Arbitration Convention", op. cit. pág.74), en que esta disposición de alguna forma supone que el contribuyente debe optar por un vía u otra, lo cual resta utilidad al Convenio al tiempo que apreciamos una cierta contradicción con el artículo 15 del mismo. Véase también el artículo 13 del tratado.

¹¹⁸¹ Artículo 11 del Convenio 90/436.

¹¹⁸² Artículo 12 del Convenio 90/436.

¹¹⁸³ Vid.: el artículo 13 del Convenio 90/436, así como la declaración conjunta que acompaña a este precepto.

mismo¹¹⁸⁴. No obstante, pese al importante compromiso político y progreso técnico que el establecimiento y vigencia actual de este Convenio implica, ya hemos que avanzado éste presenta algunas deficiencias, muchas de las cuales podrían salvarse a través de la acción interpretativa del TJCE si esta medida constituyera Derecho Comunitario o el citado tribunal ostentara competencias en la materia¹¹⁸⁵. Así las cosas, en la hora actual lo más razonable parece experimentar con este mecanismo una serie de años para detectar y resolver estos inconvenientes, modificando posteriormente los aspectos más problemáticos del mismo¹¹⁸⁶. Para ello, bueno sería contar con el impulso de las instituciones de la Comunidad Europea¹¹⁸⁷, así como repensar la posibilidad de una articulación comunitaria de este mecanismo a través de un instrumento investido con las características del Derecho Comunitario sujeto al control de la Corte Comunitaria de Luxemburgo¹¹⁸⁸.

¹¹⁸⁴ Vid.: P.L.KELLEY, DE BANDT, VAN HECK & LAGAE, "EU Arbitration Convention ratified by all members", *Tax Notes Int'l*, Vol.9, n°7, 1994, pp.504 y ss.

¹¹⁸⁵ Nótese que el Convenio 90/436, a diferencia de otros tratados internacionales basados en el artículo 220 TCEE (Convenio de Bruselas de 1968, relativo al reconocimiento mutuo de sociedades y personas jurídicas y el de 27 de septiembre de 1968, sobre competencia judicial y ejecución de decisiones en materia civil y mercantil, en aplicación de los Protocolos de 3 de junio de 1971 que atribuyen al TJCE competencias interpretativas de los mismos), lamentablemente no recoge atribución de competencia alguna en favor de la Corte Comunitaria de Luxemburgo en orden a su interpretación.

¹¹⁸⁶ Este parece ser el espíritu presente en el tratado ya que, de conformidad con su artículo 20, éste se celebra con una vigencia limitada de cinco años, mas seis meses antes de la expiración de dicho período, los Estados contratantes se reunirán para tomar una decisión sobre la prórroga del mismo, así como sobre su posible enmienda.

¹¹⁸⁷ El propio artículo 21 del Convenio ha previsto dicha intervención residenciando en el Presidente del Consejo CEE la competencia para convocar una conferencia de revisión del mismo.

¹¹⁸⁸ Vid.: R.FALCÓN Y TELLA, "El arbitraje tributario", op. cit. pág 5 y ss.; D.SCHELPE, "The Arbitration Convention", op. cit. pág.76.

3.3.3) Últimas iniciativas comunitarias para la tributación de las personas físicas no residentes: la Recomendación de la Comisión 94/79/CE, la doctrina del TJCE y su incidencia en materia de doble imposición internacional.

3.3.3.1) Aproximación a la problemática objeto de la Recomendación de la Comisión: delimitación de su ámbito de aplicación e interrelación con la doble imposición internacional.

En los últimos tiempos, a medida en que se ha ido avanzando en el proceso de integración europea se viene observando, paralelamente, cómo en los sistemas tributarios la falta de una verdadera armonización de la imposición directa origina serios obstáculos al ejercicio de las libertades fundamentales que garantiza la Unión Europea y que integra una de las premisas para el buen funcionamiento del mercado interior. La Comisión, consciente de esta circunstancia, viene presentando regularmente propuestas de acción comunitaria en este campo. En particular, esta iniciativa constituye una "Recomendación" de la Comisión, de 21 de diciembre de 1993, relativa al régimen tributario de determinadas rentas obtenidas por personas físicas no residentes en un Estado comunitario diferente al de su residencia fiscal¹¹⁸⁹.

¹¹⁸⁹ DOCE n° L 39/22, de 10-2-1994, p. 22 y ss. Complementariamente, vid.: O.THÖMMES, "EC Commission starts new initiative on taxation of non-residents", *Intertax*, n° 9, pp.182 y ss; L.DOCAVO ALBERTI, "La armonización de la tributación de los no residentes en la UE", *Impuestos*, N°2/95, pp.57 y ss.; I.MERINO JARA, "Nuevas iniciativas sobre la tributación de determinadas rentas obtenidas por no residentes: la recomendación de la Comisión de 21 de diciembre de 1993", *JT*, 1993, vol.III, pp.1038 y ss.

Esta medida pretende incidir en uno de aspectos que, con mayor frecuencia y complejidad, afecta al ejercicio de las libertades comunitarias, a saber: las diferencias de trato fiscal entre personas residentes y no residentes. Particularmente, la Comisión interviene en este ámbito, tomando como base el principio de igualdad de trato entre residentes y no residentes, articulando esta disposición con el objeto de suprimir determinados problemas, intrínsecamente relacionados con la doble imposición internacional y con la dinámica de los métodos para su eliminación, que se producen en el marco comunitario con motivo de la tributación de determinadas personas físicas con actividades transnacionales.

La medida recomendada trae causa de una Propuesta de Directiva de 21 de diciembre de 1979 en la que la Comisión ya advertía sobre la necesidad de adoptar medidas legislativas en esta materia¹¹⁹⁰. Básicamente, se pretende eliminar la penalización que soportan las personas que residen habitualmente en un Estado miembro y prestan de igual forma sus servicios en otro, toda vez que, debido a estas circunstancias fácticas, estas personas generalmente sufren una imposición global sobre su renta superior a la que recaería sobre los mismos si realizaran sus actividades en el mismo país donde está fijada su residencia. Ello obedece, según la Comisión, a varios factores de índole fiscal, a saber¹¹⁹¹:

¹¹⁹⁰ DO C n°21, 26 de enero 1980. Esta propuesta fue retirada por la Comisión en 1992 a la vista de la falta de consenso sobre los principios vertidos en la misma, así como por las deficiencias técnicas de las medidas que se establecían. Véanse en este sentido los puntos 3° y 4° de la exposición de motivos de la recomendación 94/79/CEE.

¹¹⁹¹ Véanse los apartados 1° y 2° de la exposición de motivos de la Recomendación de la Comisión. Vid.: L.WEIZMAN, "Frontier workers and the free movement of labour within the European Union", *EC Tax Review*, n°3/94, pp.100-102.

- a) estas personas son objeto de doble imposición internacional sobre las rentas obtenidas a través de su actividad;
- b) resultan gravados en el país de la fuente a través del régimen de obligación real que somete a imposición rentas brutas sin apenas posibilidad de practicar deducciones de la base y de la cuota;
- c) las deducciones personales del contribuyente y otros mecanismos de subjetivación del impuesto sobre la renta tampoco son aplicables en el país de residencia del contribuyente al carecer de ingresos imponibles (método de exención) o al ser éstos insuficientes para aplicarlas (método de imputación)¹¹⁹².

En todos estos y en otros supuestos análogos acontece que el contribuyente, debido a la obtención de mayoría de ingresos en lugar diferente al de residencia, está soportando una carga fiscal global superior a la de las personas que ejercen las mismas actividades en su país de residencia. En estas hipótesis las instituciones comunitarias entienden que se están vulnerando las libertades sobre las que se fundamenta la Comunidad y el mercado interior, a saber: la libre circulación de trabajadores, la libre prestación de servicios, la libre circulación de capitales y el derecho de establecimiento¹¹⁹³.

No obstante, la problemática sobre la que trata de incidir la Comisión, aunque surja en el mismo contexto, no puede identificarse en todos los casos con la doble imposición internacional ni buscar su origen en el mal funcionamiento de los métodos para eliminarla ya

¹¹⁹² Vid.: el apartado 2º de la exposición de motivos de la Recomendación 94/79/CEE.

¹¹⁹³ Doc. COM (93) 256 def. "Towards the strategic program for the internal market", párrafo 63.

que estamos ante fenómenos diferentes. En efecto, uno de los elementos que la doble imposición internacional requiere para su existencia es la concurrencia de "sobreimposición". Esta circunstancia se aprecia cuando la carga fiscal resultante de las cuotas tributarias íntegras de los impuestos yuxtapuestos exceden considerablemente de aquella cifra que tendría que abonar (en concepto de impuesto) el mismo contribuyente de estar sujeto a una sola de las soberanías fiscales implicadas.

El fenómeno al que se refiere la Comisión suele darse cuando el contribuyente obtiene la mayor parte de su renta en un país diferente al de su residencia de manera que, debido a esta circunstancia, no puede aplicar en este último Estado las deducciones (personales y familiares), soportando así una mayor carga fiscal que si obtuviera esas rentas de fuente nacional. Por tanto, estamos ante un problema que no es equiparable al concepto estricto de doble imposición internacional con el que operamos.

Es cierto que esta problemática se presenta, por lo general, estrechamente conectada con casos donde concurre doble imposición internacional ya que estamos ante una yuxtaposición de impuestos del país de la fuente y del de la residencia sobre el mismo hecho imponible. Ahora bien, una vez aplicados los métodos para eliminar los efectos de la doble imposición internacional, la "sobreimposición" causada por ésta queda suprimida (ya eximiendo la renta extranjera en la residencia, ya deduciéndose el gravamen foráneo de la cuota tributaria del impuesto del citado país que recae sobre el mismo hecho imponible). De esta forma, puede entenderse fácilmente cómo la mayor carga fiscal que, a la postre, concurre en estas concretas circunstancias sobre estos contribuyentes transfronterizos no constituye doble imposición internacional (ya que los efectos de ésta ya han sido

eliminados) ni, por tanto, su existencia obedece a un incorrecto funcionamiento de las medidas y métodos para la supresión de la misma. Otra prueba de las diferencias que separan este fenómeno con la doble imposición internacional estriba en que el problema de la no aplicación de las deducciones personales pueden plantearse igualmente en los supuestos donde no existe doble imposición internacional. Ello sucede cuando, por ejemplo, un CDI establece la asignación de la tributación exclusiva de este tipo de contribuyentes transfronterizos en favor del país de la fuente.

Pensamos, pues, que son otros los motivos que desencadenan la problemática que pone de relieve la Comisión. Como ya adelantamos, lo que aquí ocurre es que el contribuyente residente de un país que obtiene la mayor parte de su renta en otro Estado, generalmente, no podrá aplicar ni en la fuente ni en la residencia determinadas deducciones (personales y familiares). Ello obedece a que en el Estado de la fuente el contribuyente soportará un gravamen por obligación real que no contempla las circunstancias a las que atienden las citadas deducciones. A su vez, en el país de residencia, lugar donde se entiende que deberían ser concedidas estas ventajas, tampoco resultarán aplicables en muchas ocasiones. En particular, el efecto que comentamos se produce cuando el país de residencia elimine la doble imposición internacional a través del método de exención y el sujeto pasivo carezca de ingresos imponibles sobre los que imputar dichas deducciones. De emplearse en la residencia el método de imputación tampoco podrá efectuarse la aplicación de estas deducciones cuando, merced a la deducción previa de los impuestos foráneos, la cuota tributaria remanente es insuficiente para ello. En estas hipótesis, así como en aquellas en que un CDI establece la imposición exclusiva en la fuente, aplicar las deducciones personales y familiares en la residencia resulta, total o parcialmente, imposible y, por tanto, el

contribuyente soporta una carga fiscal global superior a la de las personas que ejercen las mismas actividades en el interior de este país. Ahora bien, cuando el método de imputación se aplicara con posterioridad a las deducciones personales y familiares, de no haber suficiente cuota tributaria remanente para absorber el impuesto extranjero deducible, concurriría doble imposición internacional¹¹⁹⁴.

En suma, este fenómeno se presenta, generalmente, en unos supuestos muy singulares de doble imposición internacional, mas no puede identificarse con la misma, ni vincular su origen a un mal funcionamiento de los métodos destinados a suprimir sus efectos. Por el contrario, en la mayoría de las ocasiones estamos ante un problema distinto en el que se cuestiona el sistema tradicional de distribución o imputación de un determinado tipo de deducciones entre el país de la fuente y el de la residencia. Pese a todo, la recomendación comunitaria posee cierta relevancia en materia de doble imposición internacional y de los métodos para eliminarla, ya que el ámbito de aplicación de la recomendación que finalmente se ha previsto, no sólo se ciñe a aquellos supuestos sobre los que la Comisión justifica su establecimiento, sino también sobre otros diferentes, como son los de doble imposición internacional residual. Es decir, la medida adoptada por la Comisión opera indistintamente sobre estas hipótesis con independencia de si la "sobreimposición" originada trae causa de la imposibilidad de aplicar las deducciones personales y familiares en la residencia o si, por el contrario, obedece a la no eliminación de la doble imposición internacional sobre el contribuyente.

¹¹⁹⁴ Nótese, no obstante, que cuando el contribuyente que obtiene la mayoría de sus rentas en otro Estado miembro pudiera beneficiarse del régimen de tributación conjunta en la residencia acumulando sus ingresos con los del resto de la unidad familiar lo habitual será que pueda tenerse en cuenta la situación personal y familiar del sujeto pasivo, salvo que la suma de las bases imponibles obtenidas por el resto de la unidad familiar fueran tan reducidas que resultaran insuficientes a estos efectos (o bien cuando el otro cónyuge obtiene también la mayoría de sus rentas de fuente extranjera).

3.3.3.2) Análisis de la propuesta de la Comisión: la personalización del gravamen en el Estado de la fuente como solución al problema.

La medida propuesta por la Comisión es aplicable, únicamente, a personas físicas residentes en un país comunitario sujetos al impuesto sobre la renta en otro Estado miembro. Curiosamente, la recomendación no define lo que debe entenderse por "impuesto sobre la renta de un Estado miembro", ni aporta, como suele ser habitual, un anexo recogiendo la lista de los impuestos de los países comunitarios que tienen este carácter. En nuestra opinión, esta laguna de calificación jurídica puede colmarse a través de las cláusulas que regulan el ámbito objetivo de los convenios de doble imposición internacional y, en su defecto, a través de un acuerdo entre las autoridades fiscales de los Estados implicados¹¹⁹⁵. Por el contrario, la recomendación precisa su ámbito subjetivo cuando establece que la calificación jurídico tributaria de la "residencia" de las personas físicas que pueden beneficiarse de la misma vendrá dada por los CDI entre los Estados miembros implicados, lo cual introduce un alto grado de uniformidad en tanto éstos suelen seguir con bastante fidelidad el Modelo OCDE¹¹⁹⁶. En ausencia de convenio dicha condición se

¹¹⁹⁵ El Modelo de Convenio OCDE 1992 en los apartados 2º y 3º del artículo 2, regula esta cuestión a través de un doble mecanismo, a saber: el de cláusula general y el de lista de impuestos.

¹¹⁹⁶ Véase el artículo 1.2 de la Recomendación. Asimismo, cabe destacar aquí la incidencia armonizadora de la doctrina del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE en el marco Comunitario. Sobre esta cuestión ya incidió tempranamente R.CALLE SAIZ en su trabajo "El Modelo de Convenio de doble imposición internacional OCDE (1977) y el proceso de armonización fiscal comunitario", op. cit. pp.96 y ss. Nótese también que el ámbito de la Recomendación abarca a todas las personas físicas residentes en Estados miembros de la UE, sin requerirse, cuando menos expresamente, el requisito complementario de la nacionalidad comunitaria (art.1 de la Recomendación). Ciertamente, puede ser objeto de crítica que no nacionales comunitarios (residentes en la UE) se beneficien de este régimen, mientras que nacionales de Estados miembros (no-residentes en la UE) no estén amparados por el mismo. A nuestro juicio, tomando como fundamento el principio de no discriminación por razón de la nacionalidad comunitario (arts.6, 48.2 y 52 TCEE), sobre el que dice basarse la Comisión, cabe postular que los nacionales comunitarios no-residentes en la UE puedan ampararse en este régimen, siempre y cuando concurren el resto de los condicionantes de la recomendación. Esta idea no es extendible a las personas jurídicas, toda vez que éstas únicamente son consideradas nacionales, a los efectos de la no-discriminación, cuando se hubieran constituido conforme al Derecho de un Estado miembro y su sede social, administración central o centro de actividad se encontrase dentro de la Comunidad (art.58 TCEE) (la cursiva es nuestra).

establecerá con arreglo al Derecho nacional de éstos, lo cual puede generar problemas de doble residencia que deberán resolver las autoridades de ambos Estados¹¹⁹⁷.

La recomendación no se refiere a si la medida debe o no afectar a personas físicas que operan en el otro Estado a través de establecimiento permanente. Sin embargo, de conformidad con las normas de delimitación de la residencia, la respuesta debe ser positiva porque el establecimiento permanente, al no ostentar personalidad jurídica diferente a la de su titular, constituye una parte de un no-residente en el Estado de su ubicación, pese a la subjetivación de su gravamen y los acusados rasgos de personificación en la evolución de esta modalidad de obligación real de contribuir.

Por lo que se refiere a su ámbito objetivo, la recomendación ha ampliado en gran medida las categorías de rentas sobre las que se proyectaba la Propuesta de Directiva de 1979, afectando a las siguientes¹¹⁹⁸:

- rentas procedentes del ejercicio de profesiones asalariadas;
- pensiones y otras rentas similares percibidas por un antiguo empleo, así como las pensiones de la Seguridad Social;

¹¹⁹⁷ Las relaciones entre Estados miembros que no están cubiertas por un convenio fiscal bilateral, a fecha de 1 enero 1995, son las siguientes: Grecia-Portugal, Grecia-España, Grecia-Irlanda, Grecia-Luxemburgo, Portugal-Irlanda, Portugal-Luxemburgo, Portugal-Países-Bajos.

¹¹⁹⁸ La Propuesta de Directiva de 1979 tan sólo abarcaba las rentas derivadas del ejercicio de profesiones asalariadas y pensiones. Un estudio de esta disposición puede consultarse en las siguientes obras: CAYON GALIARDO, FALCON Y TELLA, DE LA HUCHA CELADOR, *La Armonización Fiscal en la CEE*, op.cit. pp.635-642; A.BAENA AGUILAR, *La Obligación Real de Contribuir en el IRPF*, op.cit.pp.394-395.; JARNEVIC, *Droit Fiscal International*, op. cit. pp103-108; A.BELLVER SÁNCHEZ, "Perspectivas de la política fiscal de la CEE: Aspectos fiscales del mercado interior", *Impuestos*, Tomo 1, 1986, pp. 798 y ss; J.F.CORONA y F.VALERA, *La Armonización Fiscal en la Comunidad Europea*, Ariel, Barcelona, 1989, pp.173-176; J.L. DE JUAN PEÑALOSA, "Fiscalidad internacional. Consideraciones críticas sobre la legislación interna española", *XXXVI Semana de Estudios de Derecho Financiero*, op.cit. pp.259-260. Asimismo, la cuestión de los trabajadores y profesionales que realizan actividades en un Estado diferente al de su residencia fue también analizado detenidamente por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE en la obra *Modèle de Convention Fiscale: Quatre Études Complémentaires*, OCDE, Paris, 1992, pp10-27.

- rentas procedentes del ejercicio de profesiones liberales o de otras actividades de carácter autónomo, incluidos artistas y deportistas;
- rentas de actividades agrícolas y forestales;
- rentas de actividades industriales y comerciales.

Cabe destacar que el articulado de esta recomendación omite toda referencia al ordenamiento y sujeto competente para calificar fiscalmente si las rentas que obtenga un contribuyente en el Estado de la fuente pueden considerarse amparadas por la recomendación al incluirse dentro de su ámbito objetivo. En nuestra opinión, dicha calificación jurídica debe ser realizada por el Estado de la fuente de las rentas¹¹⁹⁹, si bien la *lex calificandi* debe venir integrada, en último extremo, por las definiciones que de estas categorías de rentas establezcan el CDI entre el país fuente y el Estado de residencia del sujeto pasivo, así como los comentarios al MC OCDE conforme al que se negoció el Convenio¹²⁰⁰. Entendemos también que cuando dicha calificación fuera realizada correctamente por el Estado de la fuente y aplicara el correspondiente régimen de la recomendación, dicha operación de calificación debe ser vinculante para el Estado de la residencia a los efectos de eliminar la doble imposición internacional y evitar dobles deducciones. Cuando no mediara tratado fiscal, la solución más adecuada podría venir dada por

¹¹⁹⁹ Así acontece en el ordenamiento alemán en aplicación de la *Grenzpendlergesetz*, de 24 de junio de 1994 (BStBl. 1994, I, p.1395). Vid.: B.BACHMANN, "Prohibitions of discrimination: EC-Treaty rules and direct taxation in Germany", op. cit. pp.243 y ss.

¹²⁰⁰ La Comisión no ha pasado por alto la virtualidad del MC OCDE de suerte que en el párrafo 12 de los comentarios al art.1 de la recomendación hace expresa mención a la categorización de las rentas siguiendo dicho Convenio tipo. En este sentido, no debe olvidarse los comentarios a los artículos de los MC OCDE constituyen una suerte de interpretación auténtica del propio Modelo de Convenio y de los tratados fiscales que se negocian tomando como plantilla dicho Convenio-tipo. Ciertamente, estos comentarios adquieren mayor o menor valor según que el convenio en cuestión haya transpuesto literalmente el texto del MC OCDE o no. Así, siguiendo a K.VOGEL, *Double Taxations Conventions*, op.cit. pag. 35 y ss, podemos distinguir tres hipótesis. Primera, los comentarios adquieren su máxima relevancia cuando el CDI adopta literalmente el texto del tenor del MC OCDE. Segunda, en los casos en los que el tenor de un precepto del MC OCDE no resulta transpuesto literalmente, pero la formulación del precepto del CDI permite una interpretación concorde con lo dispuesto en el MC OCDE, se entiende que surge una presunción de interpretación en favor del Modelo de Convenio y sus comentarios. Una tercera hipótesis, viene dada por los casos donde en el CDI se ha alterado sustancialmente el texto recomendado por la OCDE, en cuyo caso la vinculación a la interpretación deducida de las recomendaciones OCDE se diluye. Sobre la interpretación de CDI en relación al MC OCDE vid. *supra*. el epígrafe 1.3.2.3) del Capítulo III.

un acuerdo al que llegaran las autoridades de ambos Estados sobre la base de las definiciones que recoge el Modelo de Convenio OCDE y sus comentarios¹²⁰¹.

La vía que la Comisión ha elegido para resolver el problema expuesto en este ámbito pasa por la aplicación del principio de igualdad de trato fiscal entre residentes y no residentes. En concreto, este principio se debe materializar en que el Estado de la fuente no puede someter a estas personas y rentas a un gravamen superior al que este Estado establezca para sus residentes. Es decir, no se trata de aplicarles a estos sujetos el principio de renta mundial, sino que se persigue personalizar la obligación real de contribuir de los no residentes, permitiéndoles disfrutar de las mismas deducciones personales y familiares a las que pueden acogerse los sujetos residentes en su Estado¹²⁰².

La razón que alega la Comisión para personalizar el gravamen por obligación real de los no residentes estriba, esencialmente, en que si estas deducciones no se aplican en la fuente, frecuentemente tampoco resultarán realizables en la residencia al carecer de ingresos imposables en este Estado o ser cuantitativamente insuficientes¹²⁰³.

A nuestro juicio, estas afirmaciones de la Comisión deben ser matizadas, no sólo en función de las diferentes circunstancias en que se puede encontrar el contribuyente, sino

¹²⁰¹ Los propios comentarios a la recomendación de la Comisión en su n°12 se refieren a este tema estableciendo únicamente que "para las definiciones de estas categorías de rentas se ha recurrido, en gran medida, a las utilizadas en el Convenio-tipo OCDE".

¹²⁰² Véase el artículo 2 de la recomendación, los párrafos 14 a 18 de los comentarios a la misma, así como el n°2 de la exposición de motivos. Asimismo, en el párrafo 18 de los comentarios al artículo 2 se afirma que el n°4 de este precepto "autoriza a los Estados miembros a no conceder deducciones u otras ventajas fiscales por rentas no sujetas a gravamen en el Estado miembro en el que se desarrolla la actividad. Efectivamente, no parece justificado conceder determinadas deducciones estrechamente ligadas a rentas no imposables en ese Estado miembro. Un ejemplo es la deducción por adquisición de determinados valores mobiliarios, dado que las rentas del capital mobiliario están, por lo general, sujetas a gravamen en el país de residencia".

¹²⁰³ Párrafo 2 de la exposición de motivos de la recomendación.

especialmente sobre la base de los métodos que adoptan los Estados para evitar la doble imposición internacional sobre sus residentes.

En primer lugar, cuando una persona obtiene la mayor porción de su renta mundial en un Estado diferente al de su residencia y es gravado allí por rentas brutas, al tiempo que su país de residencia aplica, para eliminar la doble imposición internacional, el método de exención pueden plantearse diferentes hipótesis que, como veremos a continuación, conllevan resultados dispares. Es bien sabido que esta técnica radica en que el Estado de residencia suprime este fenómeno declarando exentas las rentas de fuente extranjera, si bien puede tenerlas en consideración a los efectos de fijar el tipo de gravamen del sujeto residente (exención con progresividad). Pues bien, partiendo de una situación como la descrita y siendo el país de la fuente un Estado de alta presión fiscal para esa categoría de rentas, el contribuyente soportará únicamente el impuesto sobre la renta íntegra o bruta y despersonalizado que exaccione el Estado de la fuente. De esta forma, esta exención impedirá, en la mayoría de las ocasiones, el disfrute de aquellas deducciones personales en el Estado de la residencia al carecer de ingresos imposables en éste o ser éstos insuficientes. En tal caso, la carga fiscal que soporta el contribuyente es superior a la que recae sobre un residente con actividades y capacidad económica similar. Cuando la presión fiscal que recae sobre unas determinadas rentas en el Estado de la fuente es inexistente o muy inferior a la correspondiente a la mismas en la residencia y este último Estado aplicara el método de exención acontecería el fenómeno inverso. Esto es, el contribuyente, pese al impuesto sobre rentas brutas exaccionado en la fuente, soportaría un impuesto total inferior al que soporta un contribuyente residente que obtuviera las mismas rentas de fuente nacional. El hecho de no poder imputar en la residencia las deducciones personales y familiares podría elevar también aquí la imposición final del contribuyente. No obstante, ello no

equivale a decir que el contribuyente vaya a soportar en todos los casos una imposición global superior a la que recae sobre las personas que realizan las mismas actividades en su país de residencia.

Por otra parte, cuando el Estado de residencia aplicara el método de imputación para evitar la doble imposición internacional sobre sus residentes, también se pueden producir consecuencias similares a las que antes hemos expuesto en relación con la técnica de la exención. Una primera hipótesis podría venir dada por la circunstancia de que una persona obtuviera gran parte de sus rentas en un país diferente al de su residencia (Estado fuente, EF) y que la presión fiscal en éste (EF) fuera inferior a la del Estado de residencia del sujeto pasivo (ER). Aquí el contribuyente, en aplicación del método de imputación ordinaria en la residencia, pese al gravamen sobre rentas brutas exaccionado en la fuente, no soportaría discriminación fiscal perjudicial, porque, de un lado, normalmente el impuesto extranjero sería totalmente absorbido por la cuota tributaria del impuesto personal y subjetivo del Estado de residencia y, de otro, generalmente podría aplicar las deducciones personales previstas por la legislación de este país para las personas residentes.

Una segunda hipótesis, desarrollada sobre el mismo relato fáctico, mas concurriendo la circunstancia de que la presión fiscal en la fuente fuera superior a la de la residencia, conlleva consecuencias de diferente índole. Efectivamente, con toda probabilidad el contribuyente no podría imputar la totalidad del impuesto en la residencia, soportando, a la postre, el gravamen del país de más alta presión fiscal. De esta suerte, resultaría que este último efecto provocaría que un residente en el Estado R que obtuviera la mayor parte de sus rentas en un Estado F (fuente), estaría soportando un gravamen superior al que recae sobre las personas físicas que ejercen las mismas actividades en el interior de su país de residencia. Y ello, no sólo por no poder deducir la

totalidad del impuesto extranjero de la cuota tributaria del gravamen de la residencia, sino también por no poder imputar las deducciones personales en la residencia. Asimismo, en supuestos donde, ya se produjeran pérdidas en el Estado de residencia, ya la cuota tributaria del sujeto pasivo fuera insuficiente para absorber el impuesto extranjero, en el mejor de los casos, esto es, cuando al contribuyente se le permitiera la traslación a otros ejercicios de la deducción remanente, éste soportaría un problema de tesorería o caja no pudiendo, además, beneficiarse de las deducciones personales de la cuota en la residencia.

Un tercer supuesto en que el contribuyente termina soportando una presión fiscal superior a la de las personas que ejercen las mismas actividades en su país de residencia en aplicación del método de imputación tiene lugar cuando las deducciones personales, familiares y extrafiscales operan con carácter previo a este mecanismo en la medida en que la cuota tributaria remanente sea insuficiente para absorber el impuesto extranjero deducible. Nótese que en esta última hipótesis, la "sobreimposición" no radica en la imposibilidad de aplicar las deducciones personales, sino en la concurrencia de doble imposición internacional residual. Pese a ello, la medida propuesta por la Comisión resultaría también eficaz para resolver el problema de doble imposición internacional que se produce en estos casos, toda vez que si las deducciones personales se realizan en la fuente normalmente no habría mayores problemas para que se efectuara la imputación de impuestos extranjeros en la residencia.

Ciertamente, en alguno de estos casos lleva la razón la Comisión cuando afirma que estas situaciones podrían subsanarse permitiendo un gravamen subjetivo y personalizado en el Estado de la fuente. No obstante, los problemas que denuncia la Comisión no son imputables a un defectuoso funcionamiento de los métodos de eliminación de la doble imposición internacional, sino al sistema de distribución de las deducciones entre el Estado fuente y el de

residencia establecido sobre la base del diferente régimen previsto para la tributación residentes/no-residentes. Asimismo, este breve análisis revela cómo la justificación técnica de estas medidas no abarca la totalidad de las hipótesis sobre las que se proyecta el ámbito de aplicación de la recomendación. Aparte de los casos ya expuestos en los que no se producen efectos desfavorables para el contribuyente transfronterizo, existen otros supuestos que reciben un tratamiento fiscal adecuado en los Convenios de doble imposición internacional y, en menor medida, en la legislación fiscal interna¹²⁰⁴.

En efecto, los CDI que siguen el MC OCDE establecen un tratamiento singularizado para las diferentes categorías de rentas que hemos visto: trabajadores dependientes (artículo 15 MC OCDE), profesionales (artículo 14), pensiones (artículos 18 y 19), artistas y deportistas (artículo 17) en los que el problema se resuelve otorgando poder exclusivo de gravamen al Estado de la residencia del trabajador. Algunos Convenios contienen, incluso, regímenes especiales que contemplan las circunstancias de los trabajadores fronterizos, como los CDI España-Portugal, de 29 mayo 1968 y de 26 de octubre de 1993 (artículos 15.4) y CDI España-Francia, de 27 de junio 1973 (artículo 15.4). La propia Comisión ha reconocido esta circunstancia cuando en el párrafo 2º de la exposición de motivos establece que “Una excepción a esta norma la constituye el régimen fiscal de las rentas de determinados trabajadores fronterizos en la medida en que los Estados

¹²⁰⁴ En este sentido, L.WEIZMAN, “Frontier workers and the free movement of labour within the European Union”, op. cit. pp. 108 y ss., postula abiertamente solucionar el problema de los trabajadores fronterizos a través de la atribución de poder exclusivo de gravamen al Estado de residencia del contribuyente, toda vez que es el lugar donde éste disfruta de los servicios públicos y donde está el centro de intereses vitales del mismo. Critica asimismo un sistema de reparto de poder tributario por cuanto engendra grandes costes de gestión administrativa y obstáculos a la libre circulación de trabajadores ya que, a la postre, el contribuyente tributa en dos países generalmente de forma más gravosa que si tributara en uno sólo. Sin embargo, esta postura no goza de un suficiente consenso para aplicarse a nivel comunitario ni resuelve todos los casos en que se plantean problemas en este ámbito. Otra propuesta (J.ROMERO, “Algunos problemas originados por los impuestos directos en la CE: la STJCE de 28 enero 1986”, *Civitas*, REDF, nº70/91, 273 y ss.) para remediar estas cuestiones pasa por configurar la obligación real como un elemento tributario federal de la CE, mas en la hora actual dicha tesis parece del todo impracticable en tanto no se progrese en el proceso de integración.

miembros han convenido mediante acuerdos bilaterales, que dichas rentas sean gravadas en el país de residencia del trabajador (de 26 relaciones bilaterales posibles, en 14 se prevé que la imposición se efectúe en el país de residencia y en 12 en el país donde se desarrolle la actividad). Únicamente cuando los trabajadores fronterizos están gravados en el país de residencia gozan de un trato no discriminatorio puesto que están sujetos al mismo régimen que los residentes”.

Sin embargo, la medida que propone la Comisión únicamente puede tener sentido en dos casos. Por un lado, cuando los contribuyentes transfronterizos, en virtud de la legislación interna o los CDI, están sometidos a imposición exclusiva en el país de la fuente. Por otro, cuando los contribuyentes soportan la yuxtaposición de los impuestos del país de la fuente y el de la residencia sobre el mismo hecho imponible, resultan sujetos una imposición global superior a la de las personas que ejercen las mismas actividades en su país de residencia.

La Comisión es consciente de la necesidad de limitar la operatividad de la medida a estos dos supuestos. Sin embargo, del articulado de la misma se aprecia cómo esta delimitación no se ha plasmado con plenitud, lo cual puede entrañar una vulneración del principio de subsidiariedad. Buena prueba de ello resulta de comprobar cómo el ámbito de aplicación de la recomendación se proyecta tanto sobre aquellos supuestos donde la “sobreimposición” tiene lugar por la imposibilidad de la imputación de las deducciones, como en aquellas situaciones donde resulta de la concurrencia de doble imposición internacional residual. Es más, la Comisión finalmente ha objetivado los supuestos en los que la recomendación debe aplicarse prescindiendo totalmente de que concurra el factor de la “sobreimposición” sobre el contribuyente, lo cual también plantea dudas sobre la compatibilidad de esta medida con el principio de subsidiariedad (art.3B TCEE).

En este sentido, el principio de identidad de trato fiscal enunciado en el párrafo 1 del artículo 2 de la recomendación, únicamente requiere para aplicarse que las rentas amparadas por esta medida que estén sujetas en el Estado miembro donde no resida la persona física constituyan como mínimo el 75 por ciento de la renta total imponible de dicha persona en el año fiscal¹²⁰⁵. Si esta circunstancia se cumple, otras rentas imponibles en este Estado (fuente), además de las recogidas en el artículo 1.1, se beneficiarán del trato fiscal asimilado al de los sujetos residentes. No obstante, este porcentaje no es indiscutible, toda vez que tanto en la ley alemana sobre trabajadores fronterizos, de 24 de junio de 1994 (*Grenzpendlergesetz*)¹²⁰⁶, como en la *Ausführungsgesetz Grenzgänger Niederlande*, de 21 de octubre de 1980 de aplicación del Protocolo adicional de 13 de marzo de 1980 al CDI Alemania/Países Bajos (1959) y en la Circular ministerial neerlandesa de trabajadores fronterizos se ha previsto, a nuestro juicio con acierto, que como mínimo el no residente debe obtener el 90% de sus rendimientos en su territorio. La doctrina también está dividida en lo que se refiere al porcentaje de rentas que el no residente debe obtener en el otro Estado miembro. Algunos autores, como K. Van Raad, consideran aceptable el recomendado por la Comisión, mientras que otros, como B. Bachmann, entienden que la expresión “toda o la cuasi totalidad de la renta” (“all or most of all”) empleada por el TJCE en las sentencias *Schumacker* y *Wielockx* requiere de un

¹²⁰⁵ En este orden de cosas, el nº15 de los comentarios al artículo 2º de la recomendación resulta ilustrativo cuando afirma que “la Comisión estima que un trato idéntico al de los residentes sólo se justifica si los no residentes se hallan en una situación comparable a la de los residentes. Se considera que existe esta situación cuando el no residente obtiene la parte preponderante de sus rentas, es decir, un 75% de la renta total imponible, en el país en el que desarrolla la actividad. Ciertamente, en este caso, el importe de las rentas imponibles en el país de residencia puede no bastar para poder acogerse a las deducciones y otras ventajas fiscales previstas por la legislación de ese país. En cambio, si el no residente obtiene una parte importante de su renta en el país de residencia, no parece justificado obligar al Estado miembro en el que desarrolla la actividad a concederle deducciones. Además el umbral del 75% ofrece también la ventaja de que el Estado miembro podría, eventualmente, no tener en cuenta la renta obtenida fuera de este Estado (aplicando la progresividad) con lo que se facilitaría considerablemente la labor de la administración fiscal”. Nótese que la Comisión no ha previsto la aplicación de la medida propuesta cuando el contribuyente obtiene el 75% de su renta mundial en varios países comunitarios diferentes al de su residencia.

¹²⁰⁶ BStBl. 1994. I-p.1395. Vid.: O.THÖMMES, “Germany on the verge of adapting income tax act to requirements of the ECJ Decision”, *Intertax*, nº8-9/95, pág.457; B.BACHMANN, “Prohibitions of discrimination: EC-Treaty rules and Direct taxation in Germany”, op. cit. pág.243).

porcentaje superior (90 %) ¹²⁰⁷. A nuestro juicio, esta última postura es la que debe prevalecer al adecuarse mejor con lo declarado por el TJCE en las citadas sentencias.

A su vez, la aplicación de la regla de igualdad de trato fiscal residentes/no-residentes prevista en el art.2 de la recomendación suscita varios problemas e interrogantes.

En efecto, para la verificación de que el contribuyente obtiene la mayor parte de su renta en el Estado de la fuente se plantean varias alternativas. En primer lugar, podría ser el Estado de la residencia el que conforme a su legislación determinase esta premisa dado que es el país que somete a imposición al sujeto pasivo por su renta mundial y que, además posee mayores medios de control para comprobar esta circunstancia. Ciertamente, que sea el Estado de residencia del contribuyente el que verifique si la totalidad o cuasi la totalidad de la renta del contribuyente es obtenida en el Estado de la fuente suscita ciertos problemas. Por una parte, lo habitual será que el Estado de la fuente se niegue a aceptar esta apreciación de otra Administración tributaria, en la medida en que ello supone una cierta cesión de soberanía fiscal. Por otra parte, pueden surgir recelos ya que, en ausencia de un control comunitario, este sistema puede ser objeto de utilización irregular por parte del otro Estado en perjuicio de su recaudación (país fuente). No obstante, entendemos que esta vía se ajusta a la doctrina jurisprudencial de la Corte Comunitaria de Luxemburgo (casos *R.Schumacker* y *Wielockx*), en la medida en que este tribunal insiste en que la utilización de los procedimientos de intercambio de información y asistencia mutua que proporciona la Directiva 77/799/CEE permiten que el Estado de la fuente acceda a todos los datos necesarios para eliminar las diferencias de trato residentes/no-residentes. Una

¹²⁰⁷ Vid.: K.VAN RAAD, "The impact of the EC Treaty's fundamental freedoms provisions on EC Member States' taxation in border-crossing situations -Current state of affairs", *EC Tax Review*, n°4/95, pp. 195 y ss.; B.BACHMANN, "Prohibitions of discrimination: EC-Treaty rules and direct taxation in Germany", op. cit. pág.243.

segunda alternativa, empleada por Alemania (*Grenzpendlergesetz*), pasa por que el país de la fuente aprecie la concurrencia de este requisito. Ello se lleva a cabo sometiendo a imposición al contribuyente no-residente por su renta mundial, lo cual, como veremos, conlleva múltiples inconvenientes. Entre éstos pueden mencionarse el surgimiento de nuevos problemas de doble imposición internacional en relación con la renta obtenida por el contribuyente en el país de su residencia y en terceros Estados. Además este gravamen por parte del Estado de la fuente podría trastocar y contravenir, en la mayoría de las ocasiones, la tributación prevista en los CDI existentes. Una tercera vía sería que el Estado de la fuente verificara este requisito a la luz de su legislación sin someter a imposición al contribuyente por su renta mundial. Esto es, emplear las reglas sobre obligación personal de contribuir del Estado de la fuente con el fin de verificar que el no-residente obtiene la mayoría de sus ingresos de fuente nacional. El problema que presenta esta alternativa es su efectividad. Es dudoso que la Administración de este Estado (fuente) esté en condiciones o posea los suficientes datos y medios para comprobar esta circunstancia si no somete al contribuyente nada más que por la renta obtenida en su territorio, aunque para este cometido podría solicitar la asistencia del Estado de la residencia al amparo de la Directiva 77/799/CEE. Por su parte, la Comisión únicamente ha establecido que el Estado miembro puede pedir al no-residente que aporte pruebas de que obtiene el 75 por ciento de su renta en su territorio pudiendo servir como tales “documentos como una copia de la declaración de la renta, un certificado del empresario para el que trabaje, una copia del balance, etc”¹²⁰⁸. Entendemos que tanto la primera como la tercera de las alternativas expuestas son adecuadas para la verificación de esta circunstancia del contribuyente.

¹²⁰⁸ Véanse los comentarios al art. 2 de la recomendación de la Comisión.

Por otro lado, tampoco se han tomado en consideración otros muchos aspectos que plantea la aplicación práctica de esta jurisprudencia, a saber: la incidencia de la tributación conjunta/separada en el cómputo de la renta del contribuyente, el problema de las dobles deducciones, la existencia de relevantes diferencias entre las deducciones personales y familiares previstas por el Estado de la fuente y el de la residencia, los casos donde el contribuyente obtiene la mayor parte de la renta en diferentes Estados miembros y el problema de los mínimos exentos que el país de la fuente establece para los residentes.

Alguna de estas cuestiones, como la de las dobles deducciones, podrían resolverse siguiendo el criterio que la Comisión expresó en la Recomendación 94/79/CEE. Parece razonable que el Estado de residencia pueda denegar las deducciones de las que disfrutó el contribuyente en el país de la fuente. No obstante, esta medida no debe afectar a la aplicación de estas deducciones en relación con las rentas del contribuyente que no se beneficiaron de estas medidas en el otro Estado miembro (rentas no gravadas en la fuente). A estos efectos el intercambio de información a través de la Directiva 77/799/CEE puede ser útil, sin perjuicio de que el contribuyente acredite las deducciones de las que se benefició en otros Estados miembros. Asimismo, a nuestro juicio la operatividad de este régimen especial de "obligación real" probablemente requiera que el sistema de devengo, liquidación y recaudación a aplicar sea el previsto para los residentes. El resto de los importantes problemas prácticos que suscita la ejecución de esta medida deberían ser resueltos por las instituciones comunitarias de forma clara y uniforme, so pena de distorsionar las consecuencias derivadas de la misma.

Por lo que atañe a las consecuencias derivadas de la aplicación del principio de igualdad de trato fiscal previsto en el art.2 de la Recomendación debe ponerse de manifiesto que el no residente que obtiene la mayor parte de sus rendimientos en un Estado miembro diferente del de

su residencia no puede verse privado en éste de las deducciones y ventajas reconocidas en dicho Estado a los sujetos pasivos por obligación personal. Esto es, no sólo deben extenderse a estos no residentes las deducciones personales y familiares, sino todas aquellas deducciones que disfruten los residentes. En coherencia con la aplicación de esta normativa a los no residentes entendemos que lo procedente es que el cálculo del impuesto debe efectuarse aplicando los tipos de gravamen previstos para los residentes¹²⁰⁹.

Ahora bien, otorgar el beneficio de la tributación conjunta a este tipo de no residentes es problemático cuando el resto de los miembros de la unidad familiar (especialmente el otro cónyuge) no resida en el Estado de la fuente (F1). Piénsese que este mecanismo implica la acumulación de rentas de la unidad familiar, de suerte que el resto de miembros de la unidad familiar podrían no obtener rentas en el país de la fuente -donde las obtiene mayoritariamente el otro cónyuge- al producirse éstas en otros Estados (fuente) (F2), en su país de residencia o en ambos. De un lado, el Estado de la fuente (F1) estaría sometiendo a imposición rentas sin ninguna conexión (real/personal) con su territorio (extraterritorialidad). De otro, este gravamen supondría una violación de los CDI, en la medida que alteraría la distribución del poder tributario y de la recaudación pactada por los Estados miembros (y no miembros de la UE). En tercer lugar, se plantearían problemas de doble imposición internacional de difícil superación. Ello puede ocurrir en varios casos. Cuando el cónyuge cuyas rentas fueron acumuladas en el Estado de la fuente (F1) no fuera sometido a imposición en el Estado de residencia (R) por las rentas foráneas (F2, F3) que obtuviese al atribuírsele al Estado de la fuente que correspondiese (F2, F3)

¹²⁰⁹ La aplicación de los tipos de gravamen previstos para los residentes a los no-residentes comunitario que se beneficien de esta medida se puede extraer del art.2 de la Recomendación. En este sentido, el comentario nº9 a la misma establece que "el objetivo consiste en garantizar a las personas afectadas por la recomendación un trato no discriminatorio y no un trato más favorable". A la misma conclusión parece llegar R.Falcón y Tella en su comentario a la sentencia *Roland Schumacker* (QF, nº4/95, pág.47). Esta es, a su vez, la solución adoptada por el legislador alemán en la *Grenzpendlergesetz*, de 24 de junio de 1994.

la imposición exclusiva en virtud de un CDI. En esta hipótesis este contribuyente estaría soportando dos impuestos análogos sobre el mismo hecho imponible sin que esta sobreimposición se elimine por ninguno de los Estados implicados (F1, F2, F3). La aplicación de los métodos de eliminación de la doble imposición internacional en la residencia (R) por parte del otro cónyuge (C1) -el que obtiene la mayoría de sus rentas en la fuente (F1)- separadamente o en el régimen de tributación conjunta (unidad familiar) no suprimiría dicho fenómeno, toda vez que, ya empleando la exención, ya la imputación ordinaria, únicamente se eliminaría la que recae sobre este cónyuge (C1), mas no la que soporta el otro (C2). El mismo problema se origina en el mismo tipo de supuestos cuando el cónyuge (C2) cuyas rentas se acumulan en la fuente (F1) obtiene rentas foráneas en otros Estados fuente (F2, F3), en la medida en que los métodos de eliminación de la doble imposición internacional que éste (separadamente) o en el régimen de tributación conjunta (unidad familiar) pudiera aplicar en la residencia no suprimen la sobreimposición causada por tres impuestos análogos sobre un mismo hecho imponible, sino que su operatividad sólo alcanza a la exclusión del gravamen de la residencia sobre el hecho imponible. Igualmente sucede cuando el cónyuge (C2) cuyas rentas se acumularon en el Estado fuente (F1)-obtiene todos sus ingresos en el territorio del país en el que reside; ya que al no obtener renta foránea no puede tampoco invocar la aplicación de los métodos para evitar la doble imposición internacional. En este sentido, nos parece razonable supeditar el beneficio de la tributación conjunta a que el cónyuge también sea residente del país que lo concede. Así lo ha entendido también el legislador alemán y el español¹²¹⁰. La Comisión y parte de la doctrina son partidarios de la opción contraria¹²¹¹.

¹²¹⁰ Vid: el párrafo 26 *ESrG*, así como los arts. 11.Dos y 86 y ss. LIRPF. Por lo que se refiere a la normativa española, los problemas que suscita la inclusión de no-residentes en el régimen de tributación conjunta ya fueron puestos de manifiesto por C.PALAO TABOADA (¿Quiénes son los sujetos pasivos en la unidad familiar?, op. cit. pág.160) cuando analizó el art. 13.1.b) del RIRPF precedente al actual.

¹²¹¹ Véase el artículo 2 de la Rec.94/79/CEE. Vid: B.BACHMANN, "Prohibitions of discrimination: EC-Treaty rules and direct taxation in Germany", op. cit. pág.243.

Otro de los interrogantes que suscita la puesta en práctica del principio de igualdad de trato fiscal establecido en la Recomendación (y en las SSTJCE *Schumacker* y *Wielockx*) es si la aplicación de las ventajas fiscales que disfrutaban los residentes a los no-residentes que obtienen la mayoría de sus rendimientos en un Estado miembro diferente del de su residencia implica extenderles también la sujeción en este último por su renta mundial. El tema no constituye una hipótesis académica. Por el contrario, la *Grenzpendlergesetz*, de 24 de junio de 1994, introducida en el ordenamiento alemán con el fin de dar cumplimiento a la sentencia del TJCE de 14 de febrero de 1995¹²¹² ha extendido las normas del IRPF previstas para los residentes a los trabajadores transfronterizos residentes de otros Estados miembros de la UE cuando éstos obtuvieran, cuando menos, el 90 % de su renta mundial en Alemania¹²¹³. A nuestro entender, aunque es cierto que las mayores cotas de subjetivación del impuesto se obtienen a través del gravamen de la capacidad económica global del contribuyente, quizás sea más conveniente seguir la propuesta de la Comisión limitando el ámbito de la obligación de contribuir de estos sujetos a las rentas estrictamente territoriales¹²¹⁴. Nótese que la alternativa alemana provoca el surgimiento de nuevos supuestos de doble imposición internacional cuando el contribuyente perciba rentas producidas en su país de residencia o en terceros Estados (miembros o no de la UE). Pensamos, además, que teniendo en cuenta que en dichos casos Alemania no es el país de residencia del contribuyente, ni tampoco es el Estado de la fuente de la renta esta norma vulnera los CDI con dichos países, aunque el contribuyente pudiera emplear los métodos previstos en el ordenamiento alemán para eliminar la doble imposición internacional. Ciertamente, tratar de que existan dos países que operen y graven al contribuyente por su renta mundial como Estados-residencia plantea

¹²¹² *R.Schumacker*, Asunto 279/93, Rec.p.I-225 y ss.

¹²¹³ Parágrafo 1 *ESrG*. Vid.: B.BACHMANN, "Prohibitions of discrimination: EC-Treaty rules and Direct taxation in Germany", op. cit. pág.243.

¹²¹⁴ Vid.: el artículo 2.4 de la Recomendación de la Comisión.

muchos problemas. Quizás fuera más sencillo introducir unas reglas a nivel comunitario que establecieran que las personas que obtienen la mayor parte de su renta en un país diferente del de su residencia habitual tienen la condición de residentes de dicho Estado miembro, de manera que el resto de los Estados miembros con los que este contribuyente tiene vínculos sean Estados fuente que no pueden gravarle más que por la renta originada en los mismos.

En relación con los efectos que esta jurisprudencia puede tener en el ordenamiento español, cabe señalar que los no residentes con establecimiento permanente no se benefician de las reducciones de la base imponible regular previstas en el artículo 71 LIRPF (cantidades abonadas con carácter obligatorio a Montepíos y Mutualidades y aportaciones planes de pensiones, pensiones compensatorias en favor del cónyuge, anualidades y alimentos satisfechos por decisión judicial). Tampoco gozan de deducciones de la cuota íntegra establecidas en el artículo 78 (deducciones familiares, por gastos de enfermedad, por alquiler, por inversiones). A su vez, si los no residentes actúan sin mediación de establecimiento permanente, el art.20.Uno LIRPF, sólo permite la deducción de las retenciones y pagos a cuenta y la deducción por donativos. En este sentido, el legislador español está obligado a garantizar a estos no-residentes el beneficio de estas deducciones cuando concurrieran las circunstancias expuestas. No obstante, nótese que esta problemática no se planteará en relación con los trabajadores transfronterizos en la medida en que los CDI con Francia, de 27 junio 1973 (art.15.4) y con Portugal, de 26 de octubre de 1993 (art.15.4) atribuyen poder exclusivo de gravamen al Estado de la residencia. Por contra, en los supuestos de profesionales independientes no residentes que operen en nuestro país a través de una base fija de negocios pueden concurrir las condiciones requeridas para que tenga que aplicarse la igualdad fiscal residentes/no residentes.

En todo caso, merece destacarse que los Estados miembros tienen la obligación de adecuar su ordenamiento jurídico al Derecho Comunitario, de suerte que el cumplimiento de dicho deber jurídico únicamente puede obtenerse a través de normas nacionales claras y precisas sin que las prácticas administrativas sirvan a estos efectos¹²¹⁵. Pese a que los derechos emanados del TCEE son imperativos, sería aconsejable que la norma nacional que transpusiera este régimen permitiera que el contribuyente pudiera optar por la regulación interna general o convencional cuando le resultase más favorable, siempre y cuando no se vulnerasen los objetivos y fines del TCEE. El art.4 de la Recomendación de la Comisión 94/79/CEE confirma la conveniencia de permitir dicha posibilidad al contribuyente.

Atendiendo a las consideraciones hasta aquí realizadas entendemos que la medida recomendada por la Comisión, además de no gozar de plena justificación en todos los supuestos sobre los que se proyecta y de plantear múltiples problemas de aplicación práctica, no es incontestable desde una perspectiva de política fiscal.

En primer lugar, la postura adoptada por la Comisión se aparta del consenso internacional en la materia al establecer una solución diferente a la recogida en el MC OCDE. Esta disparidad no radica únicamente en la subjetivación del gravamen por obligación real en el Estado de la fuente. La propuesta de la Comisión, aunque no altera formalmente la distribución del poder tributario en el MC OCDE y los CDI que lo siguen, termina apartándose de la misma. En efecto, en relación con las rentas cubiertas por la recomendación el MC OCDE establece un heterogéneo reparto del poder tributario entre los Estados, de suerte que en algunos supuestos

¹²¹⁵ STJCE de 8 de mayo de 1990, Asunto 175/88, Rec.p.I-1779 y ss.

ambos países pueden someter a imposición las rentas, mientras que en otros únicamente uno de ellos puede sujetarlas a gravamen (generalmente en la residencia). Pues bien, tanto en los supuestos donde ambos países pueden yuxtaponer sus impuestos sobre el mismo hecho imponible como cuando el Estado de la fuente ostenta derecho exclusivo de gravamen, la medida propuesta por la Comisión altera el equilibrio alcanzado en la distribución del poder tributario al suponer una pérdida recaudatoria para el país de la fuente en favor del Estado de residencia.

En este sentido, no debe sorprender que desde ámbitos académicos e, incluso, desde el Ministerio de Hacienda de Países Bajos se haya cuestionado la solución propuesta por la Comisión¹²¹⁶. Concretamente, se considera que la única vía para alcanzar la no discriminación fiscal del contribuyente comunitario es la del gravamen exclusivo en la residencia, por cuanto que el sujeto pasivo exclusivamente debe relacionarse con una Administración tributaria. El análisis realizado muestra, a su vez, la presencia de dos intereses contrapuestos. De un lado, cabe apreciar el derecho del contribuyente a no sufrir una discriminación fiscal. De otro, no puede olvidarse la presencia de los intereses recaudatorios de los Estados implicados. En opinión de D.E. Witteveen, Director General de Tributos de los Países Bajos, si se quiere hacer prevalecer el primero (el derecho del contribuyente) la solución no debe ser otra que la del gravamen exclusivo en la residencia. Por el contrario, si se busca una vía más acorde con los intereses recaudatorios de los Estados probablemente la tesis de la Comisión sea adecuada¹²¹⁷.

Cualquiera de estas dos alternativas resultan de algún modo problemáticas. La propuesta del gravamen exclusivo en la residencia haciendo prevalecer el interés del

¹²¹⁶ Vid.: D.E. WITTEVEEN, "Taxation of non-residents in the European Union: tax equality or patchwork quilt", *EC Tax Review*, nº3/95, pp.122 y ss.; L. WEIZMAN, "Frontier workers and the free movement of labour within the European Union", *op. cit.* pp.108 y ss.

¹²¹⁷ *Ibidem*.

contribuyente es factible a nivel comunitario, como demuestra la propia Directiva 90/435/CEE, y, además, viene aplicándose puntualmente en algunos CDI en relación con los trabajadores fronterizos¹²¹⁸. Sin embargo, la generalización de esta tesis a todos los supuestos cubiertos por la recomendación trastocaría buena parte del sistema de reparto del poder tributario que establecen los CDI, lo cual, sin duda alguna, constituye un serio obstáculo para que esta propuesta prevalezca. La alternativa de la Comisión es mucho más respetuosa con este esquema de distribución del poder tributario, toda vez que únicamente postula la subjetivación de la obligación real de contribuir en el Estado de la fuente. No obstante, la articulación práctica de esta medida puede engendrar elevados costes de gestión administrativa y un sinnúmero de problemas al contribuyente, que deberá soportar los déficits de coordinación entre las Administraciones tributarias de los Estados miembros. En este sentido, el sistema de equilibrio de intereses entre los Estados implicados -que de alguna forma subyace en la propuesta de la Comisión-, podría alcanzarse a través de otros medios. Particularmente, se ha apuntado la vía prevista en el CDI Alemania/Suiza en la medida en que el Estado de residencia ostenta poder exclusivo de gravamen sobre los trabajadores fronterizos, al tiempo que se respeta el derecho de imposición del Estado de la fuente a través de una compensación financiera por parte del primero¹²¹⁹.

¹²¹⁸ En este sentido, la jurisprudencia vertida por el TJCE en los casos *R.Schumacker* (de 14 de febrero 1995, Asunto 270/93, Rec.p.I-225 y ss.) y *Wielockx* (de 11 de agosto de 1995, QF, nº16/95), aunque no trastocan el esquema de distribución del poder tributario subyacente (los CDI), vienen a reforzar el derecho del contribuyente a la no-discriminación, dejando a un lado consideraciones relativas al equilibrio de los intereses recaudatorios que están presentes y apartándose así de la doctrina precedente (SSTJCE de 28 de enero de 1992, *Bachmann y Comisión/Bélgica*, Asuntos 204 y 300/90, Rec.p.I-249 y ss., 305 y ss, respectivamente). En relación con los CDI firmados por España que recogen el principio de tributación exclusiva en la fuente para los trabajadores transfronterizos véanse los siguientes convenios: CDI España/Francia, de 27 de junio de 1973 (art.15.4); CDI España/Portugal, de 26 de octubre de 1993 (art.15.4).

¹²¹⁹ Esta vía es una aplicación práctica del método de división del producto consistente en que un solo Estado somete a imposición al contribuyente, al tiempo que una parte del producto del impuesto se le entrega al otro Estado a título de compensación. En el CDI entre Francia y Suiza, de 25 de abril de 1984, los trabajadores fronterizos que ejerzan su actividad asalariada en los Cantones de Soleure, Bâle-Ville, Bâle-Campagne, Berne, Neuchâtel, Vaud Valais y Jura no son imposables más que en Francia (si son residentes de este país). No obstante, se lleva a cabo una compensación financiera al Estado de la fuente. Esta compensación es igual al 4,5 por ciento de la masa total de las remuneraciones brutas anuales de los trabajadores fronterizos (vid.: B.GOUTHIERE, *Les Impôts dans les Affaires Internationales*, op. cit. pp.102-103 y 423). Ciertamente, la generalización de la aplicación de este mecanismo en el ámbito objetivo de la recomendación de la Comisión plantea algunas cuestiones a la hora de cuantificar la compensación del Estado de residencia al país de la fuente. Si ello se realiza en función de un porcentaje sobre la renta

Así pues, entendemos que en el estado actual de la integración europea la alternativa que mejor se ajusta a esta situación debe pasar por el establecimiento de un cierto equilibrio en la distribución del poder tributario entre los Estados implicados. La vía propuesta por la Comisión nos parece válida, aunque no es la única que puede ajustarse a este condicionante. Sin embargo, la correcta operatividad de la misma, a nuestro entender, esto es, su eficacia para la supresión de las "sobreimposiciones" y la doble imposición internacional residual requiere el perfeccionamiento técnico de su contenido, así como una mayor coordinación entre las Administraciones tributarias de los Estados miembros. En efecto, el instrumento jurídico a través del que la Comisión trata de arbitrar estos cambios en las legislaciones fiscales de los Estados miembros, puede engendrar tantas distorsiones en el mercado interior como las que se tratan de evitar¹²²⁰. A nuestro juicio, medidas con el alcance y relevancia como las propuestas, de considerarse pertinentes, deben ser transpuestas armónicamente en todo el territorio

del contribuyente pueden surgir algunos problemas. Piénsese, por ejemplo, en los que se derivarían de la diferente forma en que los dos países configuran la base imponible del contribuyente, esto es, una exención o no sujeción en la residencia no contemplada en la fuente pero que afecte sustancialmente a los ingresos tributarios que este Estado teóricamente debería percibir. También podrían presentarse problemas en relación con la diferente apreciación de las remuneraciones en especie, así como con los casos donde las pérdidas originadas en el país de residencia absorbieran los beneficios originados en la fuente.

¹²²⁰ Con objeto de garantizar el buen funcionamiento del mercado interior, la Comisión, en virtud del artículo 155 del Tratado, goza de competencia para emitir recomendaciones o dictámenes sobre materias que afecten a los principios esenciales de la Comunidad. Ciertamente, estas medidas se diferencian de otros instrumentos comunitarios en que no vinculan, no se encuentran revestidos de la fuerza obligatoria que caracteriza al Derecho Comunitario (primacía). No obstante, como la propia Corte Comunitaria de Luxemburgo ha expresado constituyen valiosos documentos para orientar el devenir de la legislación en la materia cubierta por el dictamen contribuyendo a dotar de gradualidad a los cambios introducidos desde la Comunidad. El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, asimismo, estima que no están desprovistos de todo efecto jurídico de forma que los órganos jurisdiccionales están obligados a tenerlos en cuenta cuando aclaren la interpretación de disposiciones nacionales, con la finalidad de asegurar su plena puesta en práctica o también cuando tienen por objeto completar las disposiciones de Derecho Comunitario que tienen carácter obligatorio (SSTJCE 10 diciembre 1957, *Sarre*, Asuntos 1 y 14/57, Rec.p.I-201 y ss; de 13 diciembre 1989, *Grimaldi*, Asunto 322/88, Rec.p.I-4407 y ss.). En definitiva, esta medida no obliga al legislador español a modificar la normativa interna, sin embargo sí deberá tener muy en cuenta las consideraciones que recoge en orden, ya de tomar posición ante las mismas, ya de adaptarse sin mayores quebrantos a las futuras medidas legislativas que tiene en cartera el Consejo. En torno a la eficacia jurídica de las recomendaciones de la Comisión vid.: R.FALCÓN Y TELLA, *Introducción al Derecho Financiero y Tributario de las Comunidades Europeas*, op.cit.pág.61; G.ISAAC, *Manual de Derecho Comunitario General*, op. cit.pág.126; CAYÓN GALIARDO, FALCÓN Y TELLA, DE LA HUCHA CELADOR, *La Armonización Fiscal en la Comunidad Económica Europea y el Sistema Tributario Español: Incidencia y Convergencia*, op.cit.pág.59; F.PELECHA ZOZAYA, *Hacienda Pública y Derecho Comunitario*, Tomo I, op. cit. pp.124-125; M.BURGIO, *Derecho Fiscal Europeo*, op. cit. pág.14.

comunitario, razón por la cual una Directiva comunitaria sería, probablemente, un cauce más idóneo¹²²¹.

Pese a todo, recientemente, la Corte Comunitaria de Luxemburgo en sentencia de 14 de febrero de 1995 ha venido a confirmar a grandes rasgos los principios establecidos por la Comisión en la recomendación¹²²². Así, con esta jurisprudencia este Tribunal se pronuncia por primera vez con claridad sobre la admisibilidad de un trato diferenciado en función de la residencia del contribuyente en el ámbito de la imposición directa. Entiende el TJCE, de forma continuista con su doctrina anterior, que las discriminaciones basadas en el criterio de la residencia fiscal pueden vulnerar el principio de igualdad de tratamiento consagrado en el artículo 7 TCEE. No obstante, dicho órgano jurisdiccional precisa, y esto es lo más relevante, que tal discriminación a efectos fiscales, esto es, el distinto régimen aplicable en la obligación real y en la personal de contribuir, se justifica cuando la mayor parte de los ingresos se obtienen en el

¹²²¹ En este orden de cuestiones, O.THÖMMES, "EC Commission starts new initiative on taxation of non-residents", op. cit. pag. 183, mantiene una posición diferente al entender que, de la aplicación directa de los artículos 42 y 52 del TCEE en conjunción con la doctrina jurisprudencial del TJCEE y esta recomendación, los Estados deberían modificar su Derecho interno sin esperar posteriores iniciativas legislativas del Consejo.

¹²²² STJCE de 14 de febrero de 1995, *Roland Schumacker*, Asunto 270/93, Rec.p.I-225 y ss. En torno a esta jurisprudencia vid: B.KNOBBE-KEUK, "ECJ bans discrimination against non-residents", *Intertax*, nº5/95, pp.234-239; O.THÖMMES, "European Court of Justice decides Schumacker case in favour of non-resident taxpayer", *Intertax*, nº5/95, pp.265-266 y del mismo autor "ECJ to further define <coherence principle> in Direct tax matters", *Intertax*, nº10/95, pp.535 y ss.; K.VAN RAAD, "EC Court of Justice decides important case on taxation on non-residents employees", *Tax Notes Int'l*, vol.10/10, pág.808; A.J.RÄDLER, "An analysis of the EC Court of Justice Schumacker decision", *Tax Notes Int'l*, vol.10/20, pág.1683; D.WITEVEEN, "Taxation of Non-residents in the EU: tax equality or patchwork quilt", *EC Tax Review*, nº3/95, pp.122 y ss.; R.FALCÓN Y TELLA en *QF*, nº4/95, pp.45-46; M.T.MORIES JIMÉNEZ, en *QF*, nº11/95, pp.11 y ss.; M. VILLAR EZCURRA, "La fiscalidad de no residentes y el principio de igualdad de tratamiento al hilo del TJCE de 14 de febrero de 1995", *Comunidad Europea Aranzadi*, nº4/95, pp.43 y ss. Asimismo, el TJCE ha vuelto a incidir en el tema de las diferencias de trato fiscal residentes/no residentes en el asunto *Wielockx* confirmando la doctrina precedente. En efecto, la STJCE de 11 de agosto de 1995 (Asunto 80/94, *QF*, nº16/95, pp.39 y ss.) declaró que "una norma adoptada por un Estado miembro que permita a las personas residentes en dicho Estado deducir de los rendimientos derivados de la actividad empresarial afectados a la constitución de una reserva para la vejez, pero que deniega esta ventaja a los sujetos pasivos comunitarios que, aunque residan en otro Estado miembro, obtienen en el primer Estado la totalidad o la cuasi totalidad de sus rendimientos, no puede justificarse por el hecho de que las rentas periódicas que el sujeto pasivo no residente perciba posteriormente de la reserva de vejez, no se gravan en dicho Estado, sino en el Estado de residencia, -con el que dicho Estado ha celebrado un CDI-, aún cuando la generalización de la ventaja no permita garantizar, en el sistema tributario vigente en el primer Estado, una correspondencia estricta entre el carácter deducible de los importes destinados a la reserva de vejez y el carácter imponible de los importes que se retiran de dicha reserva. Tal discriminación es, por tanto, contraria al artículo 52 del Tratado".

Estado de residencia del contribuyente. En estos casos, considera correcto que en la sujeción fiscal real o limitada se excluyan determinadas deducciones (personales, familiares) aplicándose, así, un régimen más estricto que se verá compensado en el Estado de residencia del contribuyente, donde serán tenidas en cuenta estas circunstancias a través de la personalización y subjetivación del impuesto que grava la renta del mismo. Esta conclusión ya venía siendo aceptada por la Comisión, como se deduce de los comentarios a la recomendación, aunque el verdadero apoyo de esta postura debe encontrarse en el amplio consenso mundial sobre la aceptación de esta distinción, como lo demuestran los MCs OCDE y ONU y el propio Derecho Comunitario (Directivas 90/435 y 90/434, de 23 de julio de 1990). Por el contrario, un no residente que no obtiene ingresos significativos en el país de residencia, no puede verse privado, en el Estado donde obtiene la renta, de las deducciones reconocidas en dicho Estado a los sujetos pasivos por obligación personal, toda vez que “entre tal no residente y un residente que ejerza una actividad por cuenta ajena comparable no existe ninguna diferencia de situación objetiva que pueda justificar una diferencia de trato en lo que atañe a la consideración, a los fines del impuesto, de la situación personal y familiar del sujeto pasivo. En una situación como la del presente asunto, el Estado de residencia no puede tener en cuenta la situación personal y familiar del sujeto pasivo puesto que la carga fiscal en ese país es insuficiente para permitirlo. Cuando esto sucede, el principio comunitario de igualdad de trato exige que, en el Estado del empleo, la situación personal y familiar del extranjero sea tenida en cuenta de la misma forma que respecto a los nacionales residentes y que se le concedan las demás ventajas fiscales”¹²²³.

¹²²³ Fundamentos jurídicos 37 y 41 de la STJCE 14 febrero 1995, *Roland Schumacker*, Asunto 279/93, Rec.p.I-225 y ss. También merece destacarse el cambio que esta sentencia y la de 11 de agosto de 1995 (*Wielockx*, Asunto 80/94, *Semaine de activité de la Cour*, n°22/95, pp.7-9) suponen en relación con la posibilidad de admitir justificaciones a estas discriminaciones. En efecto, en un primer momento la jurisprudencia del TJCE (Asuntos *Bachmann* y *Comisión/Bélgica* (Recp.I-1992-pp.249 y 305 y ss., respectivamente)) se admitió que la diferencia de trato fiscal, esto es, en el caso de autos la no deducibilidad en el IRPF de la cotizaciones de determinados seguros contratados por los trabajadores residentes de un país basada en la condición de no-residencia del asegurador comunitario “resultaba justificada en la coherencia del sistema fiscal” que “requiere (que) en el caso de que dicho Estado esté obligado a aceptar la deducción de las primas de seguro de vida pagadas en otro Estado, pueda percibir el impuesto sobre las cantidades debidas por los aseguradores”. De alguna forma, esta jurisprudencia venía a significar la admisión de restricciones al derecho a la no discriminación donde mediaran razones recaudatorias o de política fiscal

El fallo del TJCE es claro y contundente en su alineación con la el criterio adelantado por la Comisión cuando afirma que “2) El artículo 48 del Tratado debe interpretarse en el sentido de que se opone a la aplicación de una normativa de un Estado miembro que grave a un trabajador nacional de otro Estado miembro, que reside en este último Estado y ejerce una actividad por cuenta ajena en el territorio del primer Estado, con mayor rigor que a un trabajador que resida en el territorio del primer Estado y ocupe en él el mismo empleo, cuando, como sucede en el asunto principal, el nacional del segundo Estado obtiene sus ingresos total o casi exclusivamente de la actividad ejercida en el primer estado y en el segundo Estado no obtiene ingresos suficientes para estar sujeto en él a un impuesto que permita tener en cuenta su situación personal y familiar”¹²²⁴.

por parte de un Estado miembro. Esto es, suponía una cierta flexibilización del Derecho Comunitario en favor del derecho de los Estados a ejercer su soberanía fiscal de manera autónoma en materias donde no existieran límites explícitos y claros al ejercicio del mismo. La última jurisprudencia emanada del TJCE parece haber cambiado de doctrina en este punto. En efecto, las sentencias dictadas en los casos *Schumacker* y *Wielockx* vienen a fortalecer el derecho del contribuyente comunitario a la no-discriminación, toda vez que, ahora, se hace prevalecer este principio sobre otras motivaciones, esencialmente, recaudatorias o de “coherencia del sistema fiscal”. En efecto, en la sentencia de 14 de febrero de 1995 (Asunto 279/93, Rec.p.I-225 y ss.) se trató de justificar la discriminación en que “existe un vínculo entre la consideración de la situación personal y familiar y el derecho a gravar los rendimientos obtenidos en el extranjero. Puesto que corresponde al Estado de residencia, que es el único que tiene derecho a gravar dichos rendimientos, tener en cuenta la situación personal y familiar, el Estado en cuyo territorio trabaja el no residente no debe tener en cuenta su situación personal y familiar puesto que, entonces, se tendría en cuenta la situación familiar del no residente por partida doble y éste obtendría en los dos Estados las correspondientes ventajas fiscales” (fj.40). El argumento se rechaza sobre la base de que “en una situación como la del presente asunto, el Estado de residencia no puede tener en cuenta la situación personal y familiar del sujeto pasivo puesto que la carga fiscal es insuficiente para permitirlo. Cuando así sucede, el principio comunitario de igualdad exige que, en el Estado del empleo, la situación personal y familiar del extranjero no residente sea tenida en cuenta de la misma forma que respecto a los nacionales residentes y que se le concedan las mismas ventajas fiscales” (fj.41). Mayor énfasis recibe esta doctrina en la sentencia de 11 de agosto de 1995 (Asunto 80/94, QF, n°16/95, pp.39 y ss.) cuando el Gobierno neerlandés trata de justificar la discriminación invocando “el principio de coherencia fiscal, según el cual debe existir una correlación entre las cantidades deducidas de la base imponible y las que se sujetan al impuesto” (fj.23). El argumento vuelve a rechazarse. El TJCE entiende ahora que “una norma adoptada por un Estado miembro que permite a las personas residentes en dicho Estado deducir de los rendimientos imposables los rendimientos derivados de la actividad empresarial afectados a la constitución de una reserva para la vejez, pero que deniega esta ventaja a los sujetos pasivos comunitarios que, aunque residan en otro Estado miembro, obtienen en el primer Estado la totalidad o la cuasi totalidad de sus rendimientos, no puede justificarse por el hecho de que las rentas periódicas que el sujeto pasivo no residente perciba posteriormente de la reserva de vejez, no se gravan en dicho Estado, sino en el Estado de residencia, -con el que dicho Estado ha celebrado un Convenio fiscal bilateral para evitar la doble imposición-, aún cuando la generalización de la ventaja no permita garantizar, en el sistema tributario vigente en el primer Estado, una correspondencia estricta entre el carácter deducible de los importes destinados a la reserva para la vejez y el carácter imponible de los importes que se retiran de dicha reserva. Tal discriminación es, por tanto, contraria al artículo 52 del Tratado” (fj.27) (la cursiva es nuestra).

¹²²⁴ Obsérvese que en las sentencias *Schumacker* y *Wielockx* el factor que lleva a la declaración de la inadmisibilidad de la discriminación radica en que el contribuyente que obtiene la mayor parte de sus rendimientos en el Estado miembro de la fuente no obtiene ingresos suficientes en su país de residencia para estar sujeto en el mismo a

En definitiva, en la hora actual esta reciente jurisprudencia puede decirse que ha venido a dotar de cierta fuerza vinculante a los principios establecidos en la recomendación de la Comisión, por cuanto que confirma de forma evidente la prohibición de estas disposiciones fiscales discriminatorias estableciendo, a su vez, determinados criterios para que éstas sean erradicadas del ordenamiento de los Estados miembros¹²²⁵. No obstante, a nuestro juicio, aún la suma de ambos instrumentos jurídicos resulta insuficiente para dar una respuesta global a esta compleja problemática. Lo más adecuado probablemente sería establecer una disposición comunitaria de obligado y uniforme cumplimiento por todos los Estados miembros, que regulase esta materia de forma completa evitando, así, que se suscitasen tantos problemas y distorsiones en el mercado interior como los que la propia medida trata de suprimir.

3.3.4) La incidencia de los principios comunitarios en la eliminación de la doble imposición internacional en los casos triangulares donde interviene un establecimiento permanente.

un impuesto tal que le permita tener en cuenta su situación personal y familiar soportando por ello “una imposición global superior” y estando “en desventaja en relación con su homólogo residente”. De esta jurisprudencia puede extraerse -a diferencia de lo que acontece con la Recomendación de la Comisión- que la subjetivación del gravamen en la fuente deviene procedente cuando el contribuyente no pudiera imputar en su país de residencia las deducciones personales y familiares soportando, por ello, un gravamen total superior. Por contra, donde esta “sobreimposición” no concurriese, resulta dudosa la aplicabilidad de la subjetivación del gravamen en la fuente a la luz del principio de subsidiariedad (art.3B TCEE). Asimismo, aunque el TJCE no hace referencia al tema, entendemos que las consecuencias derivadas de esta doctrina jurisprudencial deben operar cuando la “sobreimposición” obedece a la existencia de doble imposición internacional residual originada al operar las deducciones familiares y personales con carácter previo.

¹²²⁵ Nótese que el TJCE en la sentencia de 13 de diciembre de 1989, *Grimaldi*, Asunto 322/88, Rec.p.I.4407 y ss. (fj18), estableció “que los jueces nacionales están obligados a tener en cuenta las recomendaciones a la hora de resolver los litigios de que conocen, sobre todo cuando aquéllos ilustran acerca de la interpretación de disposiciones nacionales adoptadas con el fin de darles aplicación, o también cuando tienen por objeto completar las disposiciones comunitarias dotadas de fuerza vinculante”, máxime cuando otra sentencia comunitaria (*Roland Schumacker*) ha confirmado los principios expresados anteriormente por la Comisión.

Como sabemos, el establecimiento permanente de una persona residente de un país ubicado en un segundo Estado viene siendo sometido a imposición por este último en aplicación de un régimen tributario muy similar al previsto para las personas residentes del mismo. Desde hace décadas, la tributación de este ente viene experimentando un continuo proceso de personificación. Fruto de esta evolución la fiscalidad del establecimiento permanente se ha acercado considerablemente al régimen de obligación personal de los sujetos residentes equiparándolo en muchos aspectos a una filial.

Sin embargo, para lo que nos interesa, lo relevante es destacar que en España y en la mayoría de los Estados miembros de la UE viene siendo habitual que el Estado donde se haya ubicado el establecimiento permanente excluya a éste del ámbito de aplicación de los mecanismos para eliminar la doble imposición internacional. Ciertamente, la denegación de éstos podría entenderse coherente cuando el país donde se haya localizado el establecimiento permanente sometiera a imposición al no residente por las rentas de fuente nacional imputables a la base fija, toda vez que no se produce aquí el citado fenómeno¹²²⁶. Ahora bien, lo que ya no parece igualmente admisible es que el citado Estado grave al no residente por la renta mundial imputable al establecimiento permanente, equiparando la extensión de la obligación de contribuir de éste al de una filial, y deniegue la aplicación de las técnicas de eliminación de la doble imposición internacional que ha contribuido a originar mediante la yuxtaposición de su impuesto junto con el del país de la fuente sobre el mismo hecho imponible.

En este sentido, partiendo de la doctrina del Comité de Asuntos Fiscales OCDE, en la hora actual, existe un cierto consenso mundial en que en estos supuestos concurre una

¹²²⁶ En el ordenamiento español el no residente que opera en territorio español a través de establecimiento permanente está sometido a imposición por la globalidad de la renta imputable al mismo sin que le sea de aplicación la deducción por doble imposición internacional. Vid.: los artículos 48 a 51 LIS, 16.Dos y 20. Dos LIRPF.

discriminación fiscal sobre el establecimiento permanente, que debe ser suprimida a través de la extensión a éste de las medidas internas que el país de ubicación del mismo establezca en favor de sus residentes para eliminar la doble imposición internacional¹²²⁷. No obstante, este principio únicamente posee verdadera virtualidad jurídica cuando entre el país de ubicación del establecimiento permanente y el de residencia de la sociedad de la que forma parte media un CDI que siga fielmente el MC OCDE, cuando menos, en lo referente al artículo 24.3 (MCs OCDE 1992 y 1995) (art.24.4 MCs OCDE 1963 y 1977). En el resto de las hipótesis la doctrina del Comité de Asuntos Fiscales OCDE no pasa de ser una recomendación o una autorizada opinión.

Así pues, a excepción de los supuestos en donde concurra un CDI, lo habitual será que el país de ubicación del establecimiento permanente lo someta a imposición por la renta mundial imputable al mismo y subsista doble imposición internacional residual. Ello se debe a que este fenómeno, generalmente, no se elimina totalmente por las técnicas que emplea el país de residencia de la persona (física o jurídica) de la que forma parte la base fija de negocios. En efecto, estos mecanismos no están pensados para solucionar los problemas que surgen en las hipótesis triangulares. Cuando el país de residencia empleara el método de exención, no sometiendo así a gravamen las rentas imputables al establecimiento permanente en el extranjero, subsiste doble imposición internacional, toda vez que, aunque no se haya exigido el impuesto de la residencia, las rentas foráneas imputables al establecimiento permanente han soportado el gravamen del país de origen de las mismas junto al impuesto del Estado de su asentamiento. Cuando el país de residencia utilizara el método de imputación ordinaria, en la mayoría de las ocasiones, se producirán los mismos efectos. Únicamente se suprimiría la doble imposición internacional en el infrecuente supuesto en que la suma de los impuestos del país de la fuente y

¹²²⁷ OCDE "Cas Triangulaires" en *Questions de Fiscalité Internationale*, n°4, OCDE, Paris, 1992, pp.29-44. Vid.: los comentarios del Comité de Asuntos Fiscales OCDE (n°49-54) al artículo 24.3 MC OCDE (1992 y 1995).

del de ubicación del establecimiento permanente fuera inferior al gravamen del país de la residencia de la persona de la que forma parte este ente sobre las rentas imputables al mismo¹²²⁸. Ciertamente, los efectos de este fenómeno en supuestos triangulares podrían suprimirse por el Estado de residencia de la que forma parte el establecimiento permanente empleando el método de imputación en su modalidad integral. Sin embargo, esta última hipótesis, además de ser poco frecuente, implica en sí misma una distribución del poder tributario entre los Estados implicados que resulta difícil de aceptar.

Sobre la base de estas consideraciones, no ha de sorprender que la OCDE haya entendido que en estos supuestos la solución más razonable, desde el punto de vista de la distribución del poder tributario entre los Estados implicados, estriba en extender las medidas internas de eliminación de la doble imposición internacional previstas por el país de ubicación del establecimiento permanente siempre que, claro está, este Estado contribuya al surgimiento de este fenómeno, esto es, cuando lo someta a imposición por la renta mundial imputable al mismo.

El fundamento jurídico que da validez práctica a la doctrina de la OCDE radica en el principio de no discriminación del establecimiento permanente en el marco de los CDI que siguen el MC OCDE. De esta forma, como ya adelantamos antes, la vigencia de este postulado se reduce al ámbito de los casos triangulares cubiertos por un CDI que recoja el citado precepto, de suerte que en las hipótesis restantes concurrirá doble imposición internacional residual.

¹²²⁸ También se podría suprimir este fenómeno cuando el país de residencia de la persona de la que forma parte el establecimiento permanente empleara el método de imputación ordinaria con un límite ("global" o "por país") lo suficientemente amplio y flexible para permitir una compensación (*averaging*) de los impuestos más elevados con otros más bajos para absorber los gravámenes del país de la fuente y del de ubicación del establecimiento permanente. No obstante, hay que decir que estas hipótesis concurrirán en la práctica en contadísimas ocasiones.

Ahora bien, la existencia de un principio comunitario de interdicción de las discriminaciones por razón de la nacionalidad plantea el interrogante de si en aplicación del mismo podrían llegarse a conclusiones similares a las resultantes de la doctrina de la OCDE en el marco de los CDI.

El ordenamiento comunitario, basándose en principios jurídicos consolidados en la mayoría de los países occidentales, ha previsto la interdicción de toda discriminación por razón de la nacionalidad que no goce de un claro fundamento objetivo¹²²⁹. Esta prohibición se encuentra recogida con carácter general en el artículo 6 TCEE¹²³⁰, y con carácter específico en numerosos preceptos del Tratado, a saber: en el artículo 48.2 (libre circulación de trabajadores), artículos 52 y 58 (libertad de establecimiento), artículos 59 y 65 (libre prestación de servicios) y artículo 67 (libre circulación de capitales)¹²³¹.

No obstante, el alcance de este supraprincipio comunitario ha sido delimitado, esencialmente, a través de la jurisprudencia de la Corte Comunitaria de Luxemburgo, de tal

¹²²⁹ Téngase en consideración que, en virtud de los artículos 13.1 y 14 de nuestra Constitución, los extranjeros resultan igualmente cubiertos por el principio de no discriminación. Véanse las SSTC. 107/84, de 23 de noviembre y 99/85, de 30 de septiembre.

¹²³⁰ Nótese que la operatividad del artículo 6 TCEE se encuentra en cierto sentido limitada, por cuanto que el TJCE ha declarado que este precepto "está destinado a aplicarse de manera independiente sólo en situaciones regidas por el Derecho Comunitario para las cuales el Tratado no prevea normas específicas contra la discriminación". (SSTJCE de 30 de mayo de 1989, *Comisión/Grecia*, Asunto 305/87, Rec.p.I-1461; de 12 de abril de 1994, *Halliburton Services*, Asunto 1/93, Rec.p.I-1137). Vid.: K.VAN RAAD, *Non-Discrimination in International Tax Law*, Kluwer, Deventer, 1986, pp.39 y ss.

¹²³¹ En relación con el principio comunitario de interdicción de las discriminaciones fiscales en materia de imposición directa vid.: PH.BENTLEY, "Tax obstacles to cross-border business" en *Corporate Law -The European Dimension*, Butterworths, op. cit.196 y ss.; P.KAVERLAARS, "Direct taxation and some basic principles in EC law", *Intertax*, n°12/93, pp.597 y ss.; B.KNOBBE-KEUK, "Restrictions on the fundamental freedoms enshrined in the EC Treaty-Ban and justification", op. cit. pp.74 y ss.; B.TERRA & P.WATTEL, *European Tax Law*, op. cit. pp.21 y ss.; R.A.SOMMERHALDER, "Differences in tax treatment between resident and not resident individuals in conflict with EEC Treaty", *IBFD*, March 1993, pp.101 y ss.; K.VAN RAAD, "The meaning of non-discrimination" en *Taxation of Cross-Border Income, Harmonization, and Tax Neutrality under European Community Law*, op. cit. pp.43 y ss. y, del mismo autor "The impact of the EC Treaty's fundamental freedoms provisions on EC member states' taxation in bordering-crossing situations -Current state of affairs", op. cit. pp.190 y ss.; Y.KERGALL, "Using the Treaty of Maastricht to combat discriminatory practices in 1995. Examples in France", *Intertax*, n°4/95, pp.174 y ss.; B.BACHMANN, "Prohibitions of Non-Discrimination: EC-Treaty rules and direct taxation in Germany", op. cit. pp.237-245.

modo que hoy es operativo más allá de las diferencias de trato basadas meramente en la nacionalidad del sujeto comunitario afectado. Actualmente en jurisprudencia reiterada se afirma que “las reglas de igualdad de tratamiento prohíben no solamente las discriminaciones ostensibles fundadas sobre la nacionalidad, o sede en lo que se refiere a sociedades, sino también toda forma solapada de discriminación, que, por aplicación de otros criterios de distinción, conduzcan de hecho al mismo resultado”¹²³².

Ciertamente, esta delimitación del principio de no discriminación por razón de la nacionalidad a nivel comunitario, a diferencia de lo que acontece con el artículo 24.1 MC OCDE, permite la aplicación de este postulado en relación con las posibles diferencias de trato fiscal que las legislaciones internas de los Estados miembros establezcan entre las personas (físicas o jurídicas) residentes y los no-residentes¹²³³. El distinto trato que en el ámbito del impuesto sobre la renta existe entre los sujetos gravados por obligación personal y los sometidos a gravamen por obligación real no entraña en abstracto una discriminación fiscal antijurídica o prohibida por el Tratado. Por el contrario, esta distinción es la que viene imperando no sólo en la mayoría de los sistemas tributarios sino que también es la empleada por el Comité de Asuntos Fiscales OCDE y el Comité Fiscal ONU¹²³⁴.

¹²³² SSTJCE de 12 de febrero de 1974, *Sotgiu*, Asunto 152/73, Rec.p.I-153 y ss.; de 29 de octubre de 1980, *Boussac*, Asunto 22/80, Rec.p.I-3427 y ss.; de 13 de julio de 1993, *Commerzbank*, Asunto 330/91, Rec.p.I-4017 y ss.; de 12 de abril de 1994, *Halliburton Services*, Asunto 1/93, Rec.p.I- 1137 y ss.

¹²³³ L.HINNECKENS, “Compatibility of bilateral tax treaties and EC Law. Application of the rules”, op. cit. pp.224 y ss. ha analizado las relaciones entre el principio de no discriminación previsto en los CDI (art.24) y el establecido a nivel comunitario señalando la mayor extensión y fuerza (imperativa y sin sujeción a reciprocidad) de la que puede beneficiarse el contribuyente en virtud de este último. Por su parte, K.VAN RAAD, “The impact of the EC Treaty’s fundamental freedoms provisions on EC member states’ taxation in border-crossing situations -Current state of affairs”, op. cit. pp.193 y ss., entiende que la prohibición de discriminación del TCEE puede ser salvada cuando la norma nacional resulta justificada, mientras que la prohibición establecida en el art.24 MC OCDE es absoluta. Otra diferencia apuntada por este autor radica en que el principio de interdicción de la discriminación comunitario es objeto de interpretación uniforme y vinculante por parte del TJCE, en contraste con lo que acontece en el ámbito de los CDI.

¹²³⁴ Véanse los artículos 1 y 4 de los MCs OCDE (1992, 1995) y ONU (1980).

Asimismo, el propio legislador comunitario viene utilizando estos mismos criterios tanto en la imposición directa, como en el ámbito de la imposición indirecta¹²³⁵.

Ahora bien, una cosa es la validez genérica o en abstracto del heterogéneo régimen fiscal previsto para residentes y no-residentes y otra la aceptación en todo caso de todas las diferencias de trato fiscal que, amparándose sobre la validez genérica de estos criterios, se establecen en determinadas situaciones. Es precisamente en este ámbito donde la jurisprudencia del TJCE ha incidido con mayor asiduidad, abundando en la existencia de discriminaciones tributarias infundadas y, por tanto, antijurídicas por contravenir la prohibición comunitaria.

En la mayoría de las ocasiones uno de los factores clave para apreciar la existencia o inexistencia de discriminación contraria al ordenamiento comunitario se aprecia tras el análisis de dos cuestiones entrelazadas, a saber: de un lado, si en el caso concreto planteado los residentes y los no-residentes se encuentran en las mismas circunstancias y, de otro, si está presente algún elemento objetivo justificador de la diferencia de trato, que excluya su carácter antijurídico. A su vez, resulta reseñable la escasa incidencia que, cuando menos en la imposición directa, tiene el carácter obstaculizador de la diferencia de trato de cara a la determinación de su existencia, toda vez que el TJCE, quizás en orden a obviar subjetivismos inevitables a la hora de valorar este factor, prescinde generalmente de analizar esta circunstancia, objetivando así el examen de la cuestión¹²³⁶. No obstante, en algunas sentencias, como la *Halliburton*¹²³⁷, *Schumacker y Wielockx*, la decisión de la Corte

¹²³⁵ Véanse, por ejemplo, los artículos 1, 4 y 5 de la Directiva 90/435/CEE, de 23 de julio de 1990 y el artículo 3 de la Directiva 90/434/CEE, de 23 de julio de 1990.

¹²³⁶ Véase en este sentido el f.j.21 de la STJCE de 28 enero 1986, *Comisión/Francia*, Asunto 270/83, Rec.p.I-285 y ss.

¹²³⁷ STJCE de 12 de abril de 1994, Rec.p.I-1137 y ss.

Comunitaria parece haber tenido en especial consideración los perjuicios ocasionados por la norma nacional al no-residente a la hora de fallar acerca de la existencia de discriminación.

En relación con la primera de estas cuestiones, la Corte Comunitaria de Luxemburgo viene examinando la presencia de una situación comparable entre los contribuyentes residentes y los no-residentes atendiendo no tanto a la diferente extensión de la obligación tributaria que media entre unos y otros, como a la luz de todas las circunstancias del caso concreto, haciendo especial énfasis en la finalidad de la norma presuntamente discriminatoria y si forma parte de la razón de ésta poner al no residente en posición desventajosa respecto al residente¹²³⁸.

Así, en el asunto del “*avoir fiscal*”¹²³⁹ se plantea la cuestión de la admisibilidad de las discriminaciones basadas en la residencia, declarando el TJCE que *prima facie* “no se podría excluir absolutamente que una distinción, según el domicilio de una sociedad o según la residencia de una persona física, en ciertas condiciones pudiera estar justificada en un ámbito como el Derecho fiscal”. Se trataba de un supuesto en el que la legislación tributaria francesa excluía a los establecimientos permanentes ubicados en Francia de determinado tipo de compañías (aseguradoras/financieras) no-residentes de la aplicación de una deducción por doble imposición de dividendos, al tiempo que disfrutaban de la misma las sociedades residentes en el mismo ramo de actividad. Como quiera que en este caso la legislación tributaria nacional otorgaba un tratamiento tributario similar a los residentes y a los establecimientos permanentes (no-residentes) la Corte Comunitaria entendió que

¹²³⁸ Vid.: B.KNOBBE-KEUK, “Restrictions on the fundamental freedoms enshrined in the EC Treaty -Ban and justification”, op. cit. pp.77 y ss.

¹²³⁹ STJCE de 28 de enero de 1986, *Comisión/Francia*, Asunto 270/83, Rec.p.I-285 y ss. Véanse, a su vez, los interesantes comentarios a la misma por parte de R.FALCÓN Y TELLA (*RJE*, vol.13, nº12/86) y de J.ROMERO (op. cit.pp.267 y ss.).

mediaba una situación comparable y que la discriminación era contraria al ordenamiento comunitario (artículo 52 TCEE).

En el caso *Biehl*¹²⁴⁰ el TJCE aborda también la validez de la distinción fiscal residentes/no-residentes, mas aquí el examen de esta cuestión se centra, no tanto en el análisis de la justificación de la diferente extensión de su obligación de contribuir, como en cuestionar si estos criterios, y el distinto régimen fiscal que conllevan, sirven para fundamentar objetivamente una norma interna de un Estado miembro que exigía ostentar la condición de residente del mismo para obtener la devolución de lo ingresado a cuenta en su Tesoro Público. También en este asunto entiende la Corte Comunitaria de Luxemburgo que los contribuyentes residentes y no residentes se encuentran en una situación comparable frente a la norma y deben, por tanto, ostentar los mismos derechos en lo que a la devolución de retenciones se refiere.

El tema de la residencia como criterio de sujeción fiscal configurador de la obligación de contribuir vuelve a plantearse en la sentencia de 26 de enero de 1993¹²⁴¹. En este caso un nacional alemán residente de los Países Bajos que obtenía la mayoría de sus ingresos en Alemania donde era no-residente entendía que la reserva de determinados beneficios (el sistema de *splitting tariff*) a los contribuyentes residentes de este último Estado miembro constituía una discriminación contraria al Derecho Comunitario. El Tribunal de Justicia comunitario rechazó la causa alegando no poder entrar a examinar el fondo del asunto, en la medida en que la diferencia de trato albergaba una cuestión interna

¹²⁴⁰ STJCE de 8 de mayo de 1990, Asunto 175/88, Rec.p.I-1779 y ss.

¹²⁴¹ STJCE de 26 de enero de 1993, Asunto 112/91, Rec.p.I-419 y ss. Véase el comentario de R.FALCÓN Y TELLA en *Impuestos*, nº17/93, pp.119-127, así como el de M.A.CAAMAÑO ANIDO junto al autor en *RDFHP*, nº233, 1994, pp.1035 y ss.

ajena al Derecho Comunitario. En efecto, la Corte de Justicia comunitaria es incompetente para enjuiciar discriminaciones que un Estado miembro establezca frente a sus propios nacionales, aunque las mismas afecten negativamente al ejercicio de las libertades comunitarias. Esta idea se deduce con cierta claridad del fundamento 17 de esta sentencia, en tanto en cuanto el TJCE declaró que “en estas condiciones, conviene dar respuesta a la jurisdicción nacional que el artículo 52 TCEE no impide que un Estado miembro grave a sus nacionales que ejercen su actividad profesional en su territorio y que perciben allí la totalidad o casi la totalidad de su patrimonio, con una carga fiscal más pesada cuando no residen en dicho Estado que cuando sí lo hacen”.

La sentencia *Commerzbank*¹²⁴² vuelve a incidir sobre el tema ya tratado en los asuntos *Just y Biehl*¹²⁴³ con motivo de la denegación de la devolución de ingresos tributarios indebidos a los no-residentes (un establecimiento permanente de una sociedad alemana en el Reino Unido) en las mismas condiciones que a los residentes de un Estado miembro. El TJCE entiende que existe una situación comparable frente a la norma entre los residentes y los no-residentes (el establecimiento permanente). En particular, conviene incidir en la línea argumental esgrimida aquí por el Tribunal, ya que éste entiende que en este caso la diferente extensión de la obligación tributaria que concurre en el régimen de los

¹²⁴² STJCE de 13 de julio de 1993, Asunto 330/91, Rec.p.I-4017 y ss. Véase el comentario de J.G.GOLDWORTH en *Tax Notes International*, vol.9, nº7, 1994, pág.505, así como el realizado por M.A.CAAMAÑO ANIDO junto al autor en *RDFHP*, nº235, 1995, pp. 207 y ss. A su vez, el estudio de las consecuencias jurídico tributarias que se derivan de esta doctrina jurisprudencial para el procedimiento de devolución de ingresos indebidos previsto en nuestro ordenamiento para los no-residentes puede consultarse en el trabajo del autor publicado en la sección de estudios de *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, nº44/94, pp.15-35. El TJCE ha vuelto a confirmar esta jurisprudencia en la sentencia de 26 de octubre de 1995, *Comisión/Luxemburgo*, Asunto 151/94, Semana de actividades del TJCE, nº29/95, pp.26 y ss. (Vid.: O.THÖMMES, “Member states ignorance toward EC Treaty implications on tax law keeps European Court of Justice busy”, *Intertax*, nº12/95, pp.665-670).

¹²⁴³ SSTJCE de 27 de febrero de 1980, Asunto 68/79, Rec.p.I-501 y ss.; de 8 de mayo de 1990, Asunto 175/88, Rec.p.I-177 y ss. Véanse también las concordantes *Rewe* y *Comet* de 16 de diciembre de 1976 (Asuntos 33 y 45/76, Rec.p.I-1989 y 2043 y ss., respectivamente). Vid.: R.FALCÓN Y TELLA, “La armonización fiscal en la jurisprudencia” en la obra colectiva *Derecho Comunitario Europeo y su Aplicación Judicial*, Cívitas, Madrid, 1993, pp.1001-1002.

residentes y los no-residentes (establecimiento permanente) no coloca a unos y otros en una diferente posición en la relación jurídico tributaria a los efectos de la devolución de ingresos tributarios, sino que, por el contrario, participan de una situación comparable frente a la misma y, en consecuencia, falla declarando la inadmisibilidad de la legislación británica que excluía a los no-residentes de dicho beneficio.

La Corte Comunitaria de Luxemburgo se ha pronunciado recientemente en los casos *Roland Schumacker*¹²⁴⁴ y *G.H.E.J. Wielockx*¹²⁴⁵ con sorprendente claridad y contundencia sobre la admisibilidad de un tratamiento diferenciado en función de la residencia del contribuyente comunitario. En opinión del Tribunal, el diferente régimen fiscal establecido en función de la condición de residente/no-residente del contribuyente comunitario se justifica cuando la mayor parte de los ingresos son obtenidos en el país de residencia. En estos casos, es admisible y, por tanto, no discriminatorio que del régimen de obligación real se excluyan determinadas deducciones, como las ligadas a la situación personal o familiar del sujeto pasivo, aplicándose así un régimen más riguroso que se verá compensado en el país de su residencia, donde será tenida en cuenta tal situación. En estos supuestos, no existe, por tanto, “una situación comparable” y debe admitirse la heterogeneidad de régimen fiscal. Por el contrario, siempre que un no-residente obtenga la mayor parte de sus ingresos en el país de la fuente sí media situación comparable, de manera que “no existe ninguna diferencia de situación objetiva que pueda justificar la diferencia de

¹²⁴⁴ STJCE de 14 de febrero de 1995, Asunto 279/93, Rec.p.I-225 y ss. (publicada también en *QF*, n°4/95, pp.48 y ss. y comentada en este mismo número de la revista por R.FALCÓN Y TELLA, pp.45-47). En torno a la relevante jurisprudencia sentada en esta sentencia véanse las siguientes obras: la de la asesora de la Comisión ante el TJCE, B.KNOBBE-KEUK, “ECJ bans discrimination against non-resident”, *Intertax*, n°5/95, pp.234 y ss.; O.THÖMMES, “European Tax Court of Justice decides Schumacker case in favour of non-resident taxpayers”, *Intertax*, n°5/95, pp.264 y ss.; D.WITTEVEEN, “Taxation of non-residents in the EU: tax equality or patchwork quilt”, op. cit. pág.122 y ss.; M.VILLAR EZCURRA, op. cit. p.48 y ss.; M.T.MORIES JIMÉNEZ, op. cit. pp.11 y ss.

¹²⁴⁵ STJCE de 11 de agosto de 1995, *G.H.E.Wielockx/Inspecteur der directe belastingen*, Asunto 80/94, *Semaine de la activité de la Cour*, n°22/95, pp7-9.

trato¹²⁴⁶. En definitiva, en los casos donde el no-residente obtiene la mayor parte de su renta en el Estado de la fuente, existe una situación comparable con los residentes de este país y, en consecuencia, no puede verse privado en el mismo de las deducciones y ventajas reconocidas en dicho Estado a los residentes¹²⁴⁷.

Por lo que se refiere ya a la segunda cuestión, esto es, a la posibilidad de justificar una diferencia de trato fiscal de manera que por ello quede a salvo de la prohibición comunitaria, conviene destacar ya desde un primer momento la estricta postura mantenida aquí por el TJCE¹²⁴⁸

En este orden de cosas, es jurisprudencia reiterada denegar la justificación de una discriminación sobre la base de la falta de armonización en la materia, incluso en un ámbito, como la imposición directa, no incluido como tal en la esfera de la competencia de la Comunidad¹²⁴⁹.

Tampoco se ha considerado suficiente la invocación de una pérdida recaudatoria futura para fundamentar una norma nacional que establezca una diferencia de trato¹²⁵⁰. No obstante, tanto la normativa como la jurisprudencia comunitaria permiten el establecimiento

¹²⁴⁶ Fundamento jurídico 37 de la sentencia *R.Schumacker*.

¹²⁴⁷ Cabe destacar en este sentido que la Comisión a través de la Recomendación 94/79/CEE (DOCE L.39/22, de 10 de febrero de 1994, pp.22 y ss.) ha cifrado en un 75 por ciento el porcentaje de los ingresos tributarios que el no-residente debe obtener en el Estado de la fuente para que estemos ante una situación comparable. Vid.: O.THÖMMES, "EC Commission starts new initiative on taxation of non-residents", op. cit. pp.182 y ss.; L.MERINO JARA, "Nuevas iniciativas sobre la tributación de determinadas rentas obtenidas por no residentes", op. cit. pp.1038 y ss.; L.DOCAVO ALBERTI, "La armonización de la tributación de los no residentes en la UE", op. cit. pp.57 y ss.

¹²⁴⁸ El TJCE ha señalado que la carga de la prueba de la validez de la excepción a un principio fundamental del Tratado le incumbe a las autoridades nacionales (STJCE de 30 de noviembre de 1983, *Leendert van Bennekom*, Asunto 227/82, Rec.p.I-3883).

¹²⁴⁹ SSTJCE de 28 de enero de 1986, *Comisión/Francia*, Asunto 279/83, Rec.p.I- 285 y ss.; de 28 enero 1992, Asunto 204/90, *Bachmann*, Rec.p.I-240 y ss.; de 14 de febrero de 1995, *R.Schumacker*, Asunto 279/93, Rec.p.I-225 y ss. (fj.21, especialmente).

¹²⁵⁰ Vid.: B.KNOBBE-KEUK, "Restrictions on the fundamental freedoms enshrined in the EC Treaty- Ban and justification", op. cit. pp. 79 y ss.

de discriminaciones en materia tributaria si traen causa en el interés legítimo de un Estado miembro de salvaguardar derechos de imposición existentes¹²⁵¹.

La invocación de dificultades administrativas es también inaceptable a la hora de justificar una discriminación residentes/no-residentes. El TJCE considera que la Directiva 77/799/CEE, de asistencia mutua e intercambio de información constituye un mecanismo adecuado para resolver los problemas de esta naturaleza que se puedan plantear en este ámbito¹²⁵².

Por lo que se refiere a la normativa comunitaria, aparte de las excepciones que de este principio pueden derivarse por motivos de orden público, seguridad y salud públicas¹²⁵³, el Tratado ha establecido expresamente en el artículo 73D.1, en materia de libre circulación de capitales, "el derecho de los Estados miembros a:

- a) aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital;
- b) adoptar las medidas necesarias para impedir las infracciones a su Derecho y normativas nacionales, en particular en materia fiscal y de supervisión prudencial de entidades financieras, establecer procedimientos de declaración de movimientos de capital a efectos de información administrativa o estadística o tomar medidas justificadas por razones de orden público o seguridad pública"¹²⁵⁴.

¹²⁵¹ Vid.: *infra* en el epígrafe 3.3.4 del Capítulo III los casos *Daily Mail* y *Bachmann*.

¹²⁵² SSTJCE de 28 enero 1992, Asunto 204/90, *Bachmann*, Rec.p.I-240 y ss. (fj.18); *Halliburton Services*, de 12 de abril de 1994, Rec.p.I-1137 y ss. (fj.22); de 14 de febrero de 1995, *R.Schumacker*, Asunto 279/93, Rec.p.I-225 y ss. (fj.45); de 11 de agosto de 1995, *G.H.E.Wielockx/Inspecteur der directe belastingen*, Asunto 80/94, *Semaine de la activité de la Cour*, n°22/95, pp7-9 (fj.26).

¹²⁵³ Artículos 48.3, 56.1 y 73 D.1.b) TCEE. Véanse al respecto las SSTJCE de 3 de diciembre de 1974, *Van Binsbergen*, Asunto 33/74, Rec.p.I-1299 y ss.; de 7 de enero de 1979, *Knoors*, Asunto 115/78, Rec.p.I-399; de 20 de febrero de 1979, *Cassis de Dijon*, Asunto 120/79, Rec.p.I-649.

¹²⁵⁴ En este sentido, la Directiva 88/361/CEE, de 24 de julio de 1988 (DOCE n° L 178, de 8 de junio 1988), ofrece una buena muestra de esta concepción comunitaria, toda vez que se reconoce que la liberalización intracomunitaria de los movimientos de capitales debe acompañarse forzosamente de medidas tendentes a suprimir o atenuar los riesgos, distorsiones, evasión y fraudes fiscales, ligados a la fiscalidad del ahorro. Vid.: J.F.CORONA y F.VALERA, *La Armonización Fiscal en la CEE*, op. cit. pp.176 y ss.

No obstante, tampoco deben perderse de vista las limitaciones de estas medidas, toda vez que el apartado 3º del mismo precepto establece que éstas “no deberán constituir ni un medio de discriminación arbitraria, ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales y pagos”¹²⁵⁵.

La jurisprudencia comunitaria también ha entendido fundadas las restricciones a las libertades comunitarias sobre la base de un interés legítimo de un Estado miembro de impedir operaciones que perjudicaran sus existentes derechos impositivos sobre una determinada materia imponible. El ejemplo más conocido sobre esta doctrina viene dado por el asunto *Daily Mail*¹²⁵⁶. En este *leading case* el TJCE impidió de alguna forma una migración fiscal de una sociedad inglesa a Países Bajos al entender que “los artículos 52 y 58 del Tratado deben ser interpretados en el sentido de que, en el Estado actual del Derecho Comunitario, no confieren a una sociedad constituida de conformidad con la legislación de un Estado miembro y que tiene en éste su domicilio social, derecho alguno a trasladar su sede de dirección a otro Estado miembro y conservar al mismo tiempo su condición de sociedades del Estado miembro con arreglo a cuya legislación fueron constituidas” (fj.24). En este asunto, aunque el argumento formalmente alegado por el Tribunal se basó en la falta de armonización comunitaria en materia de reconocimiento y nacionalidad de personas jurídicas, lo cierto es que de alguna manera el fundamento de fondo radicaba en la aceptación de una restricción de una libertad comunitaria cuando mediaba una razón o interés legítimo para ello. Esto es, en nuestro caso, la protección de los derechos de

¹²⁵⁵ Vid.: A.P.DOURADO, “Free movement of capital and capital income taxation within the European Union”, *EC Tax Review*, n°4/94, pp.179 y ss.; G.DE BONT, “Taxation and the free movement of capital and payments”, *EC Tax Review*, n°3/95, pp.142 y ss.

¹²⁵⁶ STJCE de 27 de septiembre de 1988, Asunto 81/87, Rec.p.I-5483 y ss. Vid.: D.BERLIN, “Trends in jurisprudence of the Court of Justice of the EC”, *EC Tax Review*, n°2/92, pp.91 y ss. No obstante, anteriormente el TJCE, en la sentencia del *avoir fiscal* (de 28 de enero de 1986, *Comisión/Francia*, Rec.p.I-306, fj.25), consideró que el riesgo de evasión fiscal no sirve para justificar las restricciones al artículo 52 TCEE.

imposición existentes que sobre las plusvalías generadas por la sociedad Daily Mail ostentaba el Tesoro Público del Reino Unido¹²⁵⁷. De conformidad con esta doctrina pueden entenderse justificadas todas aquellas medidas destinadas a impedir el ejercicio abusivo de un derecho (control), maniobras fraudulentas o de evasión fiscal, siempre y cuando la norma nacional se adecue al resto de las exigencias comunitarias (proporcionalidad y necesidad)¹²⁵⁸.

En esta misma línea parece ubicarse la controvertida¹²⁵⁹, y hoy quizás desfasada¹²⁶⁰, jurisprudencia emanada de los asuntos *H.M.Bachmann*¹²⁶¹ y *Comisión/Bélgica*¹²⁶². En estos pronunciamientos el TJCE consideró que la diferencia de trato fiscal, esto es, en el caso de autos la no deducibilidad en el IRPF de las cotizaciones de determinados seguros contratados por los trabajadores residentes de un país basada en la

¹²⁵⁷ Véanse las conclusiones del Abogado Sr. Darmon (punto 15), así como el informe para la vista de esta sentencia.

¹²⁵⁸ El TJCE ha admitido restricciones a las libertades fundamentales del TCEE cuando, siendo necesarias y proporcionales a su fin, amparan un interés legítimo de un Estado miembro. Entre los "intereses legítimos" que han sido aceptados por el TJCE destacan los siguientes: a) cláusulas destinadas a evitar abusos de derecho (beneficiario efectivo) al amparo del Derecho Comunitario (SSTJCE de 14 de diciembre de 1989, *Jaderow*, Asunto 216/87, Rec.p.I-4509 y ss.; de 21 de junio de 1988, *Lair*, Asunto 39/86, Rec.p.I-3161 y ss.; de 3 de febrero de 1993, *Veronica*, Asunto 148/91, rec.p.I-513 y ss.); b) disposiciones antifraude (STJCE de 7 de febrero de 1979, *Knoors*, Asunto 115/78, Rec.p.I-399 y ss.); c) protección del interés general (reglas de organización, cualificación, control, deontología, justicia, responsabilidad, protección del destinatario de un servicio, salud pública) (SSTJCE de 3 de diciembre de 1974, *Van Binsbergen*, Rec.p.I-1299 y ss.; de 26 de febrero de 1991, *Comisión/Italia*, Asunto 180/89, Rec.p.I-709; de 26 de febrero de 1991, *Comisión/Grecia*, Asunto 189/89, Rec.p.I-727; de 25 de julio de 1991, *Säger*, Asunto 76/90, Rec.p.I-4239 y ss.; de 8 abril 1992, *Comisión/Alemania*, Asunto 62/90, Rec.p.I-2601 y ss.; de 20 de mayo de 1992, *Ramrath*, Asunto 106/91, Rec.p.I-3351 y ss.; de 9 de agosto de 1994, *Vander*, Rec.p.I-3803).

¹²⁵⁹ En este sentido, B.KNOBBE-KEUK, "Restrictions on the fundamental freedoms enshrined on the EC Treaty -Ban and justification", op. cit. pp.79 y ss., pese a coincidir con la idea de fondo presente en esta jurisprudencia, discrepa sobre la aplicación de la misma a los casos planteados ante el TJCE, por cuanto que entiende innecesario que el asegurador y el asegurado tengan que residir en el mismo país para garantizar "la coherencia del sistema fiscal" del mismo. Buena prueba de ello la encontramos en los CDI en los cuales, en virtud del artículo 24.4 MC OCDE 1992, son igualmente deducibles las primas abonadas a un asegurador no-residente. Asimismo, la legislación española (artículo 78.1.a) LIRPF tampoco parece requerir la condición de residente de nuestro país del asegurador, toda vez que únicamente exige que éste resulte habilitado legalmente para operar en España. Ciertamente, mal puede operar con normalidad una sucursal de una aseguradora (establecimiento permanente) ubicada en un país diferente al de residencia de su casa central si los seguros no se beneficiaran de las deducciones que disfrutaban el resto de contratos celebrados por sociedades residentes. Esta exclusión, como acaba de reconocer el TJCE en la sentencia *Wielockx* (de 11 de agosto de 1995, Asunto 80/94, Semaine n°22/95, pp.7-9), constituye una diferencia de trato fiscal contraria al Tratado por vulnerar el Derecho de establecimiento que en ningún caso puede considerarse justificada por la "coherencia del sistema fiscal" del Estado miembro.

¹²⁶⁰ Véase la sentencia de 11 de agosto de 1995, *Wielockx*, Asunto 80/94, Semaine n°22/95, pp.7-9.

¹²⁶¹ STJCE de 28 de enero de 1992, Asunto 204/90, Rec.p.I-249 y ss.

¹²⁶² STJCE de 28 de enero de 1992, Asunto 300/90, Rec.p.I-305 y ss.

condición de no-residente del asegurador comunitario “resultaba justificada en la coherencia del sistema fiscal, cuya concreción le corresponde a cada Estado”, que en este supuesto “requiere que en el caso de que dicho Estado esté obligado a aceptar la deducción de las primas de seguro de vida pagadas en otro Estado miembro, pueda percibir el impuesto sobre las cantidades debidas por los aseguradores”. De alguna forma esta jurisprudencia venía a significar la admisión de restricciones al derecho de no discriminación donde mediaran razones recaudatorias o de política fiscal por parte de un Estado miembro. Esto es, suponía una cierta flexibilización de los principios fundamentales del Derecho Comunitario en favor del derecho de los Estados a ejercer su soberanía fiscal de manera autónoma en materias donde no existieran límites explícitos y claros al ejercicio del mismo. La última jurisprudencia emanada de la Corte Comunitaria de Luxemburgo parece haber cambiado de doctrina en este punto. En efecto, las sentencias dictadas en los asuntos *R.Schumacker*¹²⁶³ y *Wielockx*¹²⁶⁴ vienen a fortalecer el derecho del contribuyente

¹²⁶³ En esta sentencia (STJCE de 14 de febrero de 1995, Asunto 279/93, Rec.p.I-225 y ss.) se trató de justificar la discriminación en que “existe un vínculo entre la consideración de la situación personal y familiar y el derecho a gravar los rendimientos obtenidos en el extranjero. Puesto que corresponde al Estado de residencia, que es el único que tiene derecho a gravar dichos rendimientos, tener en cuenta la situación personal y familiar, el Estado en cuyo territorio trabaja el no residente no debe tener en cuenta su situación personal y familiar puesto que, entonces, se tendría en cuenta la situación familiar del no residente por partida doble y éste obtendría en los dos Estados las correspondientes ventajas fiscales” (fj.40). El argumento se rechaza sobre la base de que “en una situación como la del presente asunto, el Estado de residencia no puede tener en cuenta la situación personal y familiar del sujeto pasivo puesto que la carga fiscal es insuficiente para permitirlo. Cuando así sucede, el principio comunitario de igualdad exige que, en el Estado del empleo, la situación personal y familiar del extranjero no residente sea tenida en cuenta de la misma forma que respecto a los nacionales residentes y que se le concedan las mismas ventajas fiscales” (fj.41).

¹²⁶⁴ En esta decisión judicial (de 11 de agosto de 1995, Asunto 80/94, QF, nº16/95, pp.39 y ss.) el Gobierno neerlandés justifica la discriminación invocando “el principio de coherencia fiscal, según el cual debe existir una correlación entre las cantidades deducidas de la base imponible y las que se sujetan al impuesto” (fj.23). El argumento vuelve a rechazarse. El TJCE entiende ahora que “una norma adoptada por un Estado miembro que permite a las personas residentes en dicho Estado deducir de los rendimientos imposables los rendimientos derivados de la actividad empresarial afectados a la constitución de una reserva para la vejez, pero que deniega esta ventaja a los sujetos pasivos comunitarios que, aunque residan en otro Estado miembro, obtienen en el primer Estado la totalidad o la cuasi totalidad de sus rendimientos, no puede justificarse por el hecho de que las rentas periódicas que el sujeto pasivo no residente perciba posteriormente de la reserva de vejez, no se gravan en dicho Estado, sino en el Estado de residencia, -con el que dicho Estado ha celebrado un Convenio fiscal bilateral para evitar la doble imposición-, aún cuando la generalización de la ventaja no permita garantizar, en el sistema tributario vigente en el primer Estado, una correspondencia estricta entre el carácter deducible de los importes destinados a la reserva para la vejez y el carácter imponible de los importes que se retiran de dicha reserva. Tal discriminación es, por tanto, contraria al artículo 52 del Tratado” (fj.27).

comunitario a la no discriminación, toda vez que, ahora, se hace prevalecer este principio sobre otras motivaciones, esencialmente, recaudatorias o de "coherencia del sistema fiscal".

Asimismo, merece ponerse de manifiesto cómo el TJCE, sobre todo en las últimas décadas, viene exigiendo requisitos adicionales para admitir la compatibilidad de la medida con el ordenamiento comunitario. Es decir, en la hora actual no basta que la finalidad o la *ratio legis* de la norma nacional venga amparada por los objetivos, fines, principios o, incluso, por la normativa comunitaria, sino que la forma de ejecutar por el legislador nacional esta habilitación explícita o implícita debe ser igualmente conforme con el resto de las exigencias impuestas por el ordenamiento comunitario. En este sentido, la idea clave con la que opera la Corte Comunitaria de Luxemburgo para admitir la validez de una restricción a un derecho fundamental comunitario es que las medidas nacionales sean necesarias para proteger un interés legítimo del Estado miembro, de suerte que las excepciones a dicha libertad fundamental no pueden ir más allá de lo que sea necesario para alcanzar los objetivos que justifican la citada excepción¹²⁶⁵.

En este orden de cosas, hemos deparado en tres condiciones adicionales que debe reunir la norma nacional para que se entienda justificada y, con ello, compatible con el Tratado. De un lado, debe apreciarse la concurrencia del principio de proporcionalidad en la solución que da cada ordenamiento por cuanto que la ausencia de ésta, según el TJCE, la convierte en discriminación arbitraria¹²⁶⁶. De otro lado, la Corte Comunitaria de

¹²⁶⁵ SSTJCE de 30 de abril de 1986, *Comisión/Francia*, Asunto 96/85, Rec.p.I-1475; de 3 de diciembre de 1974, *Van Binsbergen*, Asunto 33/74, Rec.p.I-1299 y ss.; de 7 de enero de 1979, *Knoors*, Asunto 115/78, Rec.p.I-399; de 20 de febrero de 1979, *Cassis de Dijon*, Asunto 120/78, Rec.p.I-649.; de 24 de junio de 1986, *Brugnoni*, Asunto 157/85, Rec.p.I-2013 y ss.

¹²⁶⁶ SSTJCE de 7 de diciembre de 1981, *Nederlanse Marts Chapij*, Asunto 272/80, Rec.p.I-3277 y ss.; de 10 de noviembre de 1982, *Rau*, Asunto 261/81, Rec.p.I- 3961 y ss.; de 15 de octubre de 1982, *Oosthecks*, Asunto 286/81, Rec.p.I- 4575 y ss.; de 30 de abril de 1986, *Comisión/Francia*, Asunto 96/85, Rec.p.I-1475 (fj11); de 12 de marzo de 1987, *Comisión/RFA*, Rec.p.1227-1274; sentencia *Coenen*, Asunto 39/75, Rec.p.I-1556 y ss.; de 14 de

Luxemburgo ha considerado que tratar de amparar una medida nacional que establece una discriminación (o una restricción de un derecho) en una causa legítima como la prevención del fraude resulta inadecuado e inaceptable cuando existen otros medios para alcanzar el mismo fin sin incurrir en dicha diferencia de trato¹²⁶⁷. En tercer lugar, la jurisprudencia del TJCE también ha precisado que incluso las normas nacionales que establezcan diferencias de trato en ejecución de autorizaciones o mandatos comunitarios deben llevarse a cabo de la forma que se produzca el menor obstáculo posible para los principios y libertades comunitarias, so pena de resultar contraria al Tratado¹²⁶⁸.

Aplicando toda esta doctrina a los casos triangulares en que un establecimiento permanente de una persona residente en la UE ubicado en territorio comunitario obtuviera rentas en un tercer Estado, originándose doble imposición internacional residual en el sentido indicado, entendemos que la aplicación del principio de no discriminación comunitario conduce a conclusiones similares a las emanadas de la doctrina de la OCDE. Esto es, a nuestro juicio, la exclusión del establecimiento permanente del ámbito subjetivo de las medidas internas de eliminación de la doble imposición internacional, por parte del Estado donde éste se haya situado, constituye una diferencia de trato fiscal injustificada.

diciembre de 1989, *Jaderow*, Asunto 26/87, Rec.p.I-4509 y ss.; de 25 de julio de 1991, *Säger*, Asunto 76/90, Rec.p.I-4239 y ss.; de 8 de abril de 1992, *Comisión/Alemania*, Asunto 62/90, Rec.p.I-2601 y ss.; de 2 de agosto de 1993, *Comisión/Francia*, Asunto 276/91, Rec.p.I-4413 y ss.

¹²⁶⁷ SSTJCE de 3 de diciembre de 1974, *Van Binsbergen*, Asunto 33/74, Rec.p.I-1299 y ss.; 10 de julio de 1986, *Segers*, Asunto 79/85, Rec.p.I-2375 y ss., especialmente f.º 16-17; de 14 de diciembre de 1989, *Jaderow*, Asunto 216/87, Rec.p.I-4509 y ss.; de 30 de abril de 1986, *Comisión/Francia*, Asunto 96/85, Rec.p.I-1475 y ss.; de 25 de julio de 1991, *Säger*, Asunto 76/90, Rec.p.I-4239 y ss.; de 20 de mayo de 1992, *Ramrath*, Asunto 106/91, Rec.p.I-3351 y ss.; de 3 de febrero de 1993, *Veronica*, Asunto 148/91, Rec.p.I-513 y ss.; de 9 de agosto de 1994, *Vander*, Asunto 43/93, Rec.p.I-3803 y ss.

¹²⁶⁸ SSTJCE de 15 de diciembre de 1976, *Simmenthal*, Asunto 35/76, Rec.p.I-1871 y ss. (f.º 17-19); de 22 de julio de 1994, *Deutsches Milch-Kontor*, Asunto 496/94, Rec.p.I-2757 y ss., especialmente f.º 52-54; de 13 de julio de 1995, Asunto T-466/93, 466/93, 473/93, 474/93 y 477/93, *O'Dwyer/Comisión*, Semana de actividades del TJCE, n.º 21/95; de 13 de septiembre de 1995, *TWD/Comisión*, Asuntos T-244/93, 486/93, Semana de actividades del TJCE, n.º 23/95.

De un lado, la existencia de una situación comparable entre un residente y un establecimiento permanente ubicado en el mismo país es bastante evidente, toda vez que participan de un régimen fiscal similar y, generalmente, la extensión de su obligación de contribuir es idéntica (renta mundial imputable)¹²⁶⁹. Así pues, existe discriminación por cuanto que realidades equiparables o similares son tratadas de diferente forma restringiendo el ejercicio de la libertades fundamentales del Derecho Comunitario (el derecho de establecimiento). Esta opinión viene refrendada, especialmente, por la doctrina vertida por el TJCE en la sentencia de 28 de enero de 1986 en un supuesto muy próximo al que ahora analizamos¹²⁷⁰. El fundamento jurídico 20 de la citada sentencia estableció que “desde el momento en que la reglamentación controvertida equipara, a los efectos de la imposición de sus beneficios, a las sociedades que tienen su domicilio social en Francia y a las sucursales y agencias establecidas en Francia de sociedades con domicilio en el extranjero, esta reglamentación no puede, sin crear una discriminación, tratarlas de manera diferente, en el marco de esta misma imposición en lo referente a la concesión de una ventaja relativa al respecto, como lo es el crédito fiscal imputable. Al tratar de idéntica manera a las dos formas de establecimiento con vistas a la imposición de los beneficios obtenidos por aquéllas, el legislador francés ha admitido en efecto que, en cuanto a las modalidades y a las condiciones de esta imposición, entre los dos no existe ninguna diferencia de situación objetiva que pueda justificar una diferencia de trato”.

¹²⁶⁹ En el ámbito del IRPF entendemos coherente con el principio de igualdad de trato que las personas físicas no-residentes que operen a través de establecimiento permanente estén sujetos a los tipos de gravamen previstos para los residentes. En ausencia de esta identidad de tipos de gravamen la apreciación de una situación comparable puede ser más discutible. El art. 19 LIRPF previene tipos diferenciados para estos no residentes.

¹²⁷⁰ Asunto 270/83, *Comisión/Francia*, Rec.p.I-285 y ss. Asimismo, también puede argumentarse la violación del principio de no discriminación cuando el no residente obtuviera a través del establecimiento permanente la mayor parte de sus ingresos, toda vez que el TJCE ha declarado recientemente la imposibilidad de justificar en dichos supuestos diferencias de trato basadas en las distinción fiscal entre residentes/no-residentes (SSTJCE de 14 de febrero de 1995, Asunto 279/93, *R.Schumacker*, Rec.p.I-225 y ss.; de 11 de agosto de 1995, *Wielockx*, Asunto 80/94, *QF*, n°16/95, pp.39 y ss.).

De otro lado, en relación con la existencia de una eventual justificación para denegar la eliminación de la doble imposición internacional por el país de ubicación del establecimiento permanente tampoco encontramos un fundamento objetivo. En efecto, tratar de amparar esta diferencia de trato en el carácter de no residente y la falta de personalidad del establecimiento permanente no parece suficiente para que el TJCE admita una restricción a un derecho fundamental del Tratado. Esta conclusión puede extraerse de la propia jurisprudencia de este tribunal cuando declaró que “el hecho de que las compañías de seguros cuyo domicilio social esté situado en otro Estado miembro sean muy dueñas de escoger para su establecimiento la forma de una filial y así poder beneficiarse del crédito fiscal imputable, no puede justificar una diferencia de trato. En efecto, el artículo 52, párrafo primero, frase segunda, deja expresamente a los agentes económicos la posibilidad de escoger libremente la forma jurídica apropiada para el ejercicio de sus actividades en otro Estado miembro y esta libre elección no debe ser limitada por disposiciones fiscales discriminatorias”¹²⁷¹.

Asimismo, esta discriminación tampoco podría fundamentarse en la falta de armonización, en razones recaudatorias ni en la coherencia del régimen previsto para los establecimientos permanentes en los CDI¹²⁷². Es más, el TJCE ni tan siquiera admite

¹²⁷¹ Fundamento jurídico 22 de la STJCE de 28 de enero de 1986, *Comisión/Francia*, Asunto 270/83, Rec.p.I-235 y ss. Esta misma idea se reitera en los fundamentos 19 y 20 de la STJCE de 12 de marzo de 1994, *Halliburton*, Asunto 1/93, Rec.p.I-1156.

¹²⁷² Vid.: las SSTJCE de 28 de enero de 1986, *Comisión/Francia*, Asunto 270/83, Rec.p.I-235 y ss. (fj.24); de 14 de febrero de 1995, *R.Schumacker*, Asunto 279/93, Rec.p.I-225 y ss. (fj.21); de 11 de agosto de 1995, *Wielockx*, Asunto 80/94, *QF*, n°16/95, pp.39 y ss. (fj.23 y 27). Algún autor ha interpretado esta última jurisprudencia como una manifestación de que “la integridad funcional y la coherencia interna de los CDI” también puede servir para justificar una restricción o limitación prevista por el TCEE, como por ejemplo, excepcionando el principio de no discriminación (L.HINNECKENS, “Compatibility of bilateral tax treaties with EC law. Application of the rules”, op. cit. 205-206). A nuestro juicio no se puede compartir sin reservas y matices esta postura, aunque encuentre cierto apoyo en la STJCE de 28 enero 1992 (Asunto 204/90, *Bachmann*, Rec.p.I-240 y ss.). Pensamos que de la sentencia *Wielockx* se extrae que la vigencia del principio de no discriminación no puede excepcionarse invocando la coherencia de un determinado régimen fiscal previsto en la legislación interna, de suerte que aunque en el caso de autos dicha coherencia está suficientemente salvaguardada por el CDI la existencia de éste no justificaría discriminación alguna entre residentes y no-residentes. (A la misma interpretación llega R.FALCÓN Y TELLA en *QF*, n°16/95, pág.39). Lo que aconteció en el asunto *Wielockx* es que en los CDI que siguen el MC OCDE los residentes de un Estado contratante que lleven a cabo actividades empresariales (arts.5 y 7) o profesionales (art.14)

supeditar el ejercicio de un derecho garantizado por el ordenamiento comunitario a la existencia y aplicación de estos convenios fiscales. El fundamento jurídico 26 de la sentencia de 28 de enero de 1986 resulta especialmente contundente cuando afirma que “los derechos que se derivan para los beneficiarios de los dispuesto en el artículo 52 del Tratado son imperativos y un Estado miembro no puede hacer depender el respeto de estos derechos de un convenio celebrado con otro Estado miembro. En particular, este artículo no permite someter estos derechos a una condición de reciprocidad con el fin de obtener ventajas homólogas en otros Estados miembros”. Esta misma doctrina se deduce también de la jurisprudencia vertida en el asunto *Wielockx* (especialmente, fj.27)¹²⁷³.

a través de un establecimiento permanente en el otro Estado contratante pueden beneficiarse del mismo tipo de deducciones y ventajas fiscales de los que disfrutaban los residentes de este último Estado merced a la cláusula de no discriminación prevista en los CDI (art.24.3 MC OCDE 1992, 1995). De esta forma la sentencia *Wielockx* no haría sino reforzar un principio admitido y que forma parte de la coherencia interna de los CDI. Lleva razón el TJCE cuando declaró en el punto 24 de la citada sentencia que “la coherencia fiscal no se establece en relación con una misma persona, mediante una rigurosa correlación entre el carácter deducible de las cotizaciones y la imposición de las pensiones, sino que se desplaza a otra esfera, la de la reciprocidad de las normas aplicables en los Estados contratantes”. Y es que la coherencia immanente en los CDI, a nuestro juicio, tiene carácter relativo y se predica del conjunto de las reglas de distribución del poder tributario que lo integran y no en relación con cada tipo de rentas que obtiene cada contribuyente. Buena prueba de ello lo aporta el caso de autos, ya que nada impide que el contribuyente cambie de residencia antes de percibir la pensión que eventualmente se gravaría en su anterior Estado de residencia (art. 21 MC OCDE; nótese, de un lado, que el art. 18 no se aplica a este tipo de pensiones como apunta el TJCE y, de otro, que Alemania ha considerado en alguna ocasión que tiene derecho a gravar este tipo de pensiones privadas vinculadas a actividades profesionales realizadas por no-residentes en su territorio (resolución del *Bundesministerium der Finanzen* de 9 de febrero de 1968)). En todo caso, merece insistirse en que este pronunciamiento no debe entenderse como determinado por el régimen o equilibrio interno de los CDI. El caso *Wielockx* resulta confuso para evidenciar esta idea en la medida en que hay confluencia de soluciones. Sin embargo, en la sentencia *Schumacker* se hace patente esta relatividad de los CDI frente a los principios comunitarios. En esta decisión el contribuyente, un transfronterizo residente de Bélgica que trabaja por cuenta ajena en Alemania es, en virtud del art.15.1 del CDI entre ambos países, sujeto a imposición con carácter exclusivo en la fuente (Alemania). El TJCE obliga a este último país a que el contribuyente pueda beneficiarse de las mismas deducciones y ventajas fiscales que sus residentes, alterando así la distribución de la recaudación pactada inicialmente por los Estados en el CDI. Otra prueba de la inoponibilidad absoluta de los CDI frente al Derecho Comunitario lo aporta la sentencia del *avoir fiscal* (Comisión/Francia, Asunto 270/83), al declararse que los derechos emanados del TCEE son imperativos y no pueden ser supeditados a la existencia de un CDI, ni a la reciprocidad entre los Estados contratantes (véase también la STJCE de 11 de agosto de 1995, *Rodens BV*, Asuntos 367-377/93, en la que el TJCE niega la invocación de los convenios tributarios entre los países del Benelux para justificar una discriminación fiscal). Asimismo, conviene señalar que la alteración de la distribución de la recaudación que se deriva de la doctrina del TJCE también se produce en relación con otras categorías de rentas en el marco de la Recomendación de la Comisión 94/79/CE, de 21 de diciembre de 1993 (DOCE L. 39/22). En suma, no puede descartarse que el interés general de los Estados miembros en mantener los principios y reglas de distribución del poder tributario y de la recaudación previstas en los CDI puedan servir para restringir un derecho fundamental del TCEE, en la medida en que, en la hora actual, estos tratados son los soportes de toda la estructura jurídico tributaria que gobierna las relaciones fiscales internacionales y, por tanto, la alteración sustancial del esquema que representan puede implicar un cierto caos. De esta manera, en la medida en que estos CDI no vengán sustituidos por una o varias normas comunitarias la salvaguardia de los principios sustantivos de los mismos forma parte del interés general de los Estados y de la propia UE y, por tanto, puede servir para fundamentar una restricción a un principio fundamental. De esta opinión parece participar el TJCE y la Comisión, ya que en ningún momento han planteado alterar la estructura y reglas de distribución del poder tributario previstas en los CDI.

¹²⁷³ SSTJCE 28 de enero de 1986, Asunto 270/83, Rec.p.I-235 y ss.; de 11 de agosto de 1995, Asunto 80/94, *QF*, nº16/95, pp.39 y ss. Asimismo, K.VAN RAAD (“The impact of the EC Treaty’s fundamental freedoms provisions on EU Member States’ direct taxation”, op. cit. pp.196-197), entiende que, en virtud de esta jurisprudencia, en los casos triangulares en que mediasen CDI entre el Estado de residencia de la persona de la que forma parte el

En definitiva, entendemos que el principio comunitario de interdicción de las discriminaciones incide directamente en este ámbito obligando al Estado miembro de ubicación del establecimiento permanente de una persona residente de un país miembro de la UE a extender la aplicación de las medidas internas destinadas a la eliminación de la doble imposición internacional en las mismas condiciones previstas para el resto de sujetos residentes de dicho Estado¹²⁷⁴. En este sentido, cabe recordar que la vulneración de la prohibición comunitaria de discriminaciones por razón de la nacionalidad, tal y como la ha configurado el TJCE, constituye una infracción frontal del Tratado de Roma. Y, dado que este principio viene revestido de eficacia directa, la norma de discriminación no sólo debe ser inaplicada, sino también erradicada del ordenamiento jurídico nacional con el fin de cumplir el compromiso incondicional jurídicamente asumido por los Estados miembros, en virtud del artículo 5 TCEE, de adoptar "todas las medidas generales o particulares apropiadas para asegurar el cumplimiento de las obligaciones derivadas del presente Tratado o resultantes de los actos de las instituciones de la Comunidad"¹²⁷⁵.

establecimiento permanente (EER) y el de ubicación del mismo (EEP) y entre este último y el Estado de la fuente de la renta (EEF), este último debe limitar sus tipos de gravamen en la fuente sobre el no residente con establecimiento permanente en EEP a lo establecido en el CDI EEF-EEP. Reconoce el autor que cuando EEF no aplicara esta reducción no afectaría negativamente a la libertad de establecimiento en EEF, mas sí a la misma libertad en EEP y, por tanto, condicionaría la forma de actuar del operador comunitario.

¹²⁷⁴ En un sentido similar vid.: K.VAN RAAD, "The impact of the EC Treaty's fundamental freedoms provisions on EU member States' direct taxation", op. cit. pp.196-197; L.HINNECKENS, "Compatibility of bilateral tax treaties with EC law. Application of the rules", op. cit. pág.225; F.A.GARCÍA PRATS, "Triangular cases and residence as a basis for alleviating international double taxation", op. cit. pp.477 y ss.; M.T.MORIES JIMÉNEZ, "La tributación de los no residentes en el IRPF tras la recomendación de 94/79/CEE de la Comisión de 21 de diciembre de 1993", *QF*, n°14/95, pág.20.

¹²⁷⁵ SSTJCE de 4 de abril de 1974, *Comisión/Francia*, Rec.p.I-359 y ss.; de 17 de febrero de 1970, *Asunto 31/69*, Rec.p.I-25 y ss.; de 9 de marzo de 1978, *Simmenthal*, Rec.p.I-643 y ss.; de 25 de octubre de 1979, *Comisión/Italia*, Rec.p.I-3247 y ss.; de 20 de octubre de 1981, *Comisión/Bélgica*, Rec.p.I-2393; de 15 de octubre de 1986, *Comisión/Italia*, Rec.p.I-2945. (Vid.: A.MANGAS MARTÍN, "La obligación de derogar o modificar el Derecho interno incompatible con el Derecho Comunitario", *Revista de Instituciones Europeas*, vol.14, n°2, 1987, pp.313 y ss.; L.DOCAVO ALBERTI, "Principio de primacía y efecto directo del Derecho Comunitario: inaplicación por la jurisprudencia del Tribunal Supremo", *Impuestos*, n°4/94, pp.73 y ss.). Nótese que el TJCE en el ámbito de las discriminaciones fiscales por razón de la residencia a negado la posibilidad de que ésta resulte salvada por la existencia de disposiciones que permiten a la Administración tributaria de un Estado miembro eliminar con carácter discrecional la diferencia de trato (SSTJCE de 18 mayo 1990, *Biehl*, C-175/1988, Rec.p.I-1779 (fj18); de 25 de julio de 1991, *Factortame*, *Asunto 221/89*, Rec.p.I-3905 y ss.; de 14 de febrero 1995, *Roland Schumacker*, Rec.p.I-225 y ss. (fj.54)).

Como síntesis de lo expuesto hasta aquí en relación con la acción comunitaria en materia de doble imposición cabe extraer varias ideas clave. De un lado, que las instituciones comunitarias operan con una noción de “doble imposición” de marcado ascendente macroeconómico que abarca tanto el fenómeno estrictamente considerado como toda la gama de dobles imposiciones económicas que presenten relevancia para el buen funcionamiento del mercado interior. De otro, que el elenco de medidas adoptadas por la Comunidad Europea en orden a suprimir los efectos de las “dobles imposiciones” desvela la dispersión, asistematicidad, insuficiencia, así como la subsidiariedad de la acción comunitaria en esta materia. Finalmente, la práctica de los últimos años revela cómo los principios y libertades fundamentales sobre los que se fundamenta la idea de la Comunidad y el mercado interior precisan de un programa completo de medidas comunitarias que establezcan una normativa uniforme destinada a eliminar las distorsiones y obstáculos fiscales que la actual regulación de las “dobles imposiciones” y la problemática adyacente a éstas vienen ocasionando en este marco, de suerte que el progreso de la integración europea y el buen funcionamiento de los principios sobre los que se establece requieren, meludiblemente, de un nuevo impulso político.

CONCLUSIONES

CONCLUSIONES

1ª) La doble imposición internacional tiene existencia pareja a los impuestos. Hasta después de la IIª Guerra Mundial este fenómeno pasó prácticamente inadvertido dado que no presentaba ni las dimensiones, ni los efectos que actualmente lo caracterizan. La doble imposición internacional ha pasado de ser un fenómeno de escasa relevancia a un problema jurídico tributario debido a tres factores, a saber: la internacionalización de la vida económica, el notable incremento de los tipos de gravamen y la intensificación de la proyección exterior del poder tributario de los diferentes Estados.

2ª) Desde una perspectiva jurídico tributaria el origen de la doble imposición internacional se explica teniendo presente que la mayoría de las soberanías fiscales sujetan a imposición todo hecho imponible que presente una mínima conexión (objetiva/real, subjetiva/personal) con su territorio. Partiendo de un elevado grado de uniformidad mundial a la hora de establecer las modalidades de sujeción fiscal, combinando el principio personal de renta mundial (*universality principle*) con el principio real o de la fuente (*source taxation*), la configuración actual de la doble imposición internacional responde a la diferente apreciación que cada Estado realiza de la conexión territorial del mismo hecho imponible. Ésta se manifiesta fundamentalmente de dos maneras. Por un lado, atendiendo a la definición de los puntos de conexión que de los mismos criterios de sujeción fiscal realiza cada país de forma autónoma e independiente del resto. Por otro lado, la diferente apreciación de la territorialidad causante de la doble imposición internacional puede derivarse del solapamiento de dos (o más) impuestos estatales en aplicación de criterios de sujeción dispares.

3ª) Los diferentes supuestos de doble imposición internacional tienen lugar a través de las distintas formas de yuxtaposición de los vínculos de sujeción fiscal que emplean los Estados. Pueden establecerse tres grandes hipótesis de doble imposición internacional:

- a) Concurrencia del criterio de sujeción fiscal personal con el criterio real.
- b) Concurrencia de criterios de sujeción fiscal personales.
- c) Concurrencia de criterios de sujeción fiscal reales.

4ª) Las principales consecuencias derivadas de la doble imposición internacional son de carácter jurídico-tributario y económico. Entre las primeras cabe destacar la erosión de los principios de capacidad económica, igualdad y de la justicia del sistema tributario. Entre los efectos de naturaleza económica figuran la pérdida de la neutralidad que debe presidir la asignación de recursos y la toma de decisiones empresariales, la obstaculización de las operaciones económicas internacionales, el falseamiento de las condiciones de competencia y un amplio elenco de distorsiones económicas.

5ª) Los principios jurídico tributarios de capacidad económica, igualdad y justicia tributaria no pueden integrar por si solos un fundamento universal para la eliminación de la doble imposición internacional. Entendemos que las reglas para la supresión de la doble imposición internacional deben hallarse superando los esquemas estrictamente nacionales,

ya que este fenómeno, a la postre, integra una cuestión de distribución de poder tributario entre los diferentes países que concurren a su configuración. La eliminación de la doble imposición internacional por los diferentes países implicados se realiza sobre la base de un consenso mundial fraguado en este ámbito desde principios de siglo hasta la actualidad. Básicamente, este "consenso voluntario" estriba en el reconocimiento de un derecho prioritario de imposición en favor del Estado de la fuente, a la vez que se establece la correlativa obligación del Estado de la residencia de eliminar la doble imposición internacional que origina al superponer sus impuestos sobre el mismo hecho imponible. La segunda regla deducida de este consenso radica en que en los supuestos de yuxtaposición de criterios de sujeción personales (doble residencia) el país que presente una conexión personal más estrecha con el contribuyente es el que debe llevar a cabo la supresión de la doble imposición internacional (vid.: art.4.2 y 3 MC OCDE). El consenso mundial actualmente vigente no acierta a resolver las hipótesis de concurrencia de criterios de sujeción reales de dos (o más) Estados sobre el mismo hecho imponible. En la medida en que la resolución de estos supuestos de doble imposición internacional queda relegada a un eventual acuerdo entre las autoridades fiscales de los países implicados, consideramos acertado que sea también aquí el Estado de residencia del contribuyente el que, con las limitaciones propias de su ordenamiento, elimine o atenúe la doble imposición internacional subsistente en estos supuestos. En los últimos tiempos viene abriéndose camino a nivel internacional el principio de eliminación de la doble imposición internacional por el país de ubicación del establecimiento permanente, cuando este Estado someta a imposición al no-residente por la renta mundial imputable a la base fija (art.24.3 MC OCDE).

6ª) Concorre doble imposición internacional cuando dos (o más) entes jurídico 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. Los elementos indispensables para poder apreciar este fenómeno vienen dados, pues, por la identidad de contribuyente, de objeto imponible, de título impositivo y temporal, sumados a la diversidad de sujetos activos. El examen de los diferentes elementos integrantes de la doble imposición internacional debe llevarse a cabo con la suficiente amplitud y flexibilidad como para dar cabida a las diversas concepciones que de las mismas instituciones se tiene en los distintos países implicados en el fenómeno. En relación con la diversidad de sujetos activos debe admitirse su concurrencia no sólo donde dos Estados yuxtapongan sus impuestos, sino también cuando el solapamiento se produce entre los impuestos de una subdivisión política (o entidad local) de un Estado y los de otro Estado, así como entre los de una organización internacional y un Estado. La apreciación de identidad sustancial de objeto imponible y título impositivo debe realizarse con especial ductilidad, toda vez que requerir que el impuesto foráneo sea un reflejo del gravamen nacional conduciría al absurdo. Entendemos que media coincidencia sustancial de objeto imponible siempre que la concreta manifestación de renta o patrimonio esté sujeta por los gravámenes que se yuxtaponen. El análisis de la similitud sustancial de impuestos debe prescindir de las diferencias meramente externas o formales (forma de liquidación o recaudación) atendiendo a los rasgos estructurales de los mismos (hecho imponible, capacidad económica de la que se nutren, función en el sistema tributario). La identidad de contribuyente concurre cuando la misma persona es el titular de la capacidad económica definida en el hecho imponible de los gravámenes en concurso. Este elemento debe apreciarse igualmente aunque sea otra

persona diferente del contribuyente el que ejecute prestaciones materiales y formales que son propias de éste último. Asimismo, existen otra serie de supuestos especiales donde, atendiendo a las particularidades de los mismos, también ha sido necesario flexibilizar este elemento trascendiendo de una identidad absoluta y formal a una identidad relativa y material de contribuyentes (sociedad transparente/partícipes, el cónyuge que tributa conjuntamente en la residencia, filial/grupo consolidado). La identidad temporal concurre cuando los impuestos yuxtapuestos coinciden en someter a imposición la realización del hecho imponible en un mismo momento con independencia de sus diferentes lapsos de devengo, liquidación y recaudación. Finalmente, por lo que se refiere a la necesidad de "sobreimposición" entendemos que para que el solapamiento de soberanías fiscales sobre un mismo hecho imponible constituya un supuesto de doble imposición internacional, el contribuyente, como resultado de ésta y antes de aplicar cualquier técnica para su eliminación, debe soportar, cuando menos virtualmente, una carga fiscal global superior a la que le sería aplicable de estar sometido exclusivamente a un solo poder tributario.

7ª) La doble imposición internacional debe distinguirse de otros fenómenos que presentan cierta similitud con la misma. Las dobles imposiciones económica, interna, formal y material, la duplicidad de pago y la doble cotización comunitaria en ningún caso pueden identificarse con dicho fenómeno.

8ª) Deben distinguirse las técnicas concebidas para eliminar la doble imposición internacional del cauce jurídico que sirve de soporte a la articulación de éstas. Por lo que se refiere a las vías existen medidas unilaterales y concertadas. Las primeras son establecidas de forma autónoma y discrecional por los diferentes Estados con el objeto de suprimir este fenómeno sobre la base de sus principios jurídicos e intereses nacionales. Por otra parte, las medidas concertadas, generalmente articuladas a través de un tratado bilateral o multilateral, abordan la eliminación de la doble imposición internacional estableciendo un sistema de coordinación de poderes tributarias que se fundamenta en el consenso y reciprocidad entre los Estados contratantes. Algunas de las técnicas que se emplean para eliminar la doble imposición internacional en cada una de las vías resultan esencialmente coincidentes. No obstante, los mismos métodos articulados, ya unilateral ya concertadamente, vienen dotados de un contenido, perfiles y configuración diferentes que influyen sustancialmente en su operatividad y resultados. Las medidas unilaterales son necesarias pero insuficientes. La necesidad de su presencia en los sistemas tributarios radica en la inexistencia de medidas concertadas que cubran todos los ámbitos donde pueda surgir doble imposición internacional. Su insuficiencia viene motivada, por una parte, en la discrecionalidad de la que goza cada Estado para su establecimiento y, por otra, en virtud de su carácter parcial y deficiente por carecer de la coordinación interestatal requerida para la resolución de este fenómeno. Las medidas bilaterales constituyen la vía más idónea para abordar la doble imposición internacional en el momento presente debido a varios factores, a saber: a) el tratado garantiza la eliminación de los efectos del fenómeno en los términos pactados; b) estas normas integran un marco de coordinación que resuelve los problemas causados por las disparidades jurídicas y de intereses económicos; c) debido a su gran flexibilidad de adaptación a las circunstancias propias de los diferentes Estados. Las medidas multilaterales han sido apuntadas como la fórmula para mejorar algunos aspectos de las vías bilaterales. No obstante, su mayor complejidad técnica y menor flexibilidad, así como las dificultades propias para la firma de este tipo de tratados han llevado a considerar esta vía como una aspiración futura para grupos de países homogéneos.

9ª) El método de la deducción de los impuestos extranjeros de la base imponible nacional únicamente mitiga los efectos de la doble imposición internacional. No obstante, este mecanismo puede ser de utilidad tanto en supuestos especiales (pérdidas sostenidas en la residencia) donde otros métodos pueden ser insuficientes, como cuando la descoordinación de las soberanías fiscales, propia de las medidas unilaterales, impidiera la aplicación de los métodos destinados a eliminar la doble imposición internacional (problemas sobre la determinación del origen económico de las rentas (o el patrimonio) y de deducibilidad de impuestos foráneos). En relación con el mecanismo de reducción de tipos de gravamen sobre la renta extranjera, lo habitual será que sólo atenúe los efectos de la doble imposición internacional y que, por tanto, su utilidad sea muy limitada.

10ª) Las principales técnicas que se han ideado para eliminar la doble imposición internacional son la exención y la imputación o deducción del impuesto foráneo. Estos dos mecanismos no impiden o suprimen el surgimiento de la doble imposición internacional, sino tan solo eliminan sus efectos (la sobreimposición). Los dos métodos se estructuran y configuran tomando como fundamento el consenso mundial vigente. Ello implica que es el Estado de residencia el responsable de suprimir los efectos de este fenómeno en la medida en que el mismo contribuye a su surgimiento.

11ª) El método de exención consiste en que el Estado de residencia del contribuyente no somete a imposición las rentas (o patrimonio) de fuente extranjera que este obtenga (o posea), pese a que éstas resultan sujetas a su impuesto. Este mecanismo puede adoptar diversas modalidades (exención integral/exención con progresividad, exención condicional/exención incondicional). Las diferentes variantes de la exención afectan de forma sustantiva a los efectos que el mecanismo tiene para el contribuyente y el Estado que la aplica. Desde un punto de vista tributario este método supone un fortalecimiento del derecho prioritario de gravamen del Estado de la fuente sobre la renta producida en su territorio. Desde una perspectiva recaudatoria la renuncia absoluta al gravamen de las rentas foráneas ocasiona al Fisco que la aplica una pérdida recaudatoria en muchos casos superior a la necesaria para eliminar las consecuencias de la doble imposición internacional. Desde un prisma económico esta técnica está concebida para preservar la neutralidad en la importación de capitales.

12ª) El método de imputación elimina los efectos de la doble imposición internacional permitiendo que el contribuyente gravado por su renta mundial deduzca de su cuota tributaria el impuesto foráneo análogo exaccionado sobre el mismo hecho imponible. Esta técnica, a diferencia de lo que generalmente acontece en la exención, pivota sobre un concepto de doble imposición internacional efectiva, de suerte que cuando el examen de la presencia de cada uno de los elementos integrantes de la misma se realiza a nivel unilateral son especialmente frecuentes los casos donde este fenómeno no se elimina debido a la falta de coordinación de soberanías fiscales. La mayoría de los países limitan la deducción a la cuantía que correspondería pagar si las rentas (o patrimonio) se hubieran obtenido en su territorio, con el fin de evitar una pérdida recaudatoria sobre rentas nacionales (imputación ordinaria). Existen diversos tipos de límites (global, por país, por cestas, por cada renta) entrañando cada uno consecuencias propias tanto para el contribuyente, como para el Estado que lo aplica. Cuanto más amplia sea la base sobre la que se calcula el límite mayores son las posibilidades que ostenta el contribuyente para compensar impuestos extranjeros exaccionados a diferentes tipos y mayor será también la pérdida recaudatoria que soportará generalmente la Hacienda Pública de este país (mayor *cross-crediting* y

menor efecto de recuperación). Desde un punto de vista tributario el método de imputación ordinaria está concebido para preservar la igualdad fiscal en el Estado de residencia. Desde una perspectiva recaudatoria este mecanismo instrumenta la menor pérdida de ingresos posible en la eliminación de los efectos de la doble imposición internacional. Desde un prisma económico esta técnica salvaguarda la neutralidad en la exportación de capitales.

13ª) Las consecuencias que los métodos de exención e imputación tienen para el contribuyente no son lineales, sino que varían en cada caso en función de diversos factores. Para el Estado de la fuente de las rentas (o patrimonio) lo normal es que le sea más favorable la aplicación del método de exención por parte del otro Estado. El método de imputación es el sistema que, en la mayoría de las ocasiones, salvaguarda más adecuadamente los intereses fiscales del Estado que elimina la doble imposición internacional. La elección del método integra una decisión de política fiscal y económica de carácter complejo que debe tomar en consideración y ponderar en cada caso el conjunto de intereses y factores que inciden en este ámbito.

14ª) Los Modelos de Convenio de la OCDE y la ONU constituyen una expresión del consenso mundial en torno a la eliminación de la doble imposición internacional a través de tratados fiscales bilaterales. Los CDI que siguen estos Convenios-tipo pueden ser globalmente considerados como un método autónomo para eliminar la doble imposición internacional. Todas las disposiciones de estos convenios constituyen un sistema concebido para la supresión y eliminación de las distintas hipótesis de doble imposición internacional que se originan en su ámbito de aplicación en la forma pactada por los Estados contratantes. El tratamiento de este fenómeno en los CDI basados en estos Convenios-tipo viene determinado por la coordinación de soberanías fiscales que articulan estos tratados. Este factor, ausente en las medidas unilaterales, permite tanto modular el reparto del poder tributario entre los Estados alcanzando un "consenso bilateral", como establecer un conjunto de reglas técnicas comunes que regulen el ejercicio del poder tributario por parte de los sujetos activos parte de forma que se garantice la eliminación de la doble imposición internacional en el ámbito del convenio. En los CDI el pacto bilateral permite la exclusión del surgimiento de la doble imposición internacional atribuyendo poder exclusivo de gravamen a uno de los Estados contratantes (fuente o residencia). Donde los CDI permiten que se origine doble imposición internacional se establece la correlativa obligación de su eliminación a través de los métodos de exención con progresividad o imputación ordinaria (artículos 23 A y B MCs OCDE, ONU). Las normas del CDI y, en especial, los aspectos sustantivos de los métodos de eliminación de la doble imposición internacional que son objeto de regulación convencional prevalecen sobre la regulación interna articulando lo que se ha denominado "el método convencional independiente". Los CDI garantizan la supresión de la doble imposición internacional en las hipótesis de concurrencia de criterios de sujeción fiscal reales y personales, las de yuxtaposición de vínculos personales (doble residencia), así como en los supuestos de solapamiento de criterios reales sobre un contribuyente residente de un Estado contratante que opera en el otro Estado parte a través de un establecimiento permanente que obtiene rentas en un tercer país. En algunas aspectos, como en el ámbito de la interpretación o en los ajustes primarios y secundarios en aplicación del principio de plena concurrencia, la regulación convencional es imperfecta necesitando de un avance técnico para que se superen los problemas que estas deficiencias originan en este marco.

15ª) La articulación de CDI en el ordenamiento español tuvo lugar, no sin cierto retraso respecto de los países de nuestro entorno, a partir de la apertura de nuestro país al exterior (años sesenta). La red de convenios fiscales españoles no se destaca por la amplitud de su cobertura, ni tampoco por su carácter innovador al seguirse con fidelidad los MC OCDE (especialmente el de 1977). En lo que se refiere a los métodos de eliminación de la doble imposición internacional presentes en los CDI españoles pueden distinguirse dos grandes momentos, a saber: por un lado, una primera etapa, coincidente con los años sesenta/setenta, donde predominó el empleo del método de exención como consecuencia del papel de país importador de capitales y tecnología que España adoptó y, por otro, una segunda época, años noventa hasta la actualidad, en la que prevalece el método de imputación ordinaria al superarse la óptica anterior tratando de adaptar nuestra legislación a los objetivos propios de un país exportador de capitales.

16ª) El empleo de tratados multilaterales para eliminar la doble imposición internacional es excepcional. La articulación de este tipo de convenios requiere de la concurrencia de unas condiciones de uniformidad política, económica y jurídica, así como de un consenso difíciles de obtener, incluso en el ámbito de un reducido grupo de países pertenecientes a un mismo entorno. Pese su mayor rigidez en relación con los CDI, los tratados multilaterales suponen una superación de la coordinación fiscal bilateral que amplía el ámbito de aplicación de este tipo de soluciones concertadas. A su vez, esta clase de convenios resuelven (o pueden solucionar) algunos problemas de doble imposición internacional que están regulados de forma imperfecta en los CDI debido, precisamente, a la bilateralidad de éstos (supuestos de triple residencia fiscal, problemas triangulares sobre la determinación del origen económico de las rentas y el patrimonio, casos triangulares del establecimiento permanente, casos triangulares de sociedades de personas). Los tratados multilaterales constituyen el mecanismo más adecuado para remediar la doble imposición internacional y la problemática adyacente en el marco de procesos de integración económica y política.

17ª) Las instituciones comunitarias europeas operan con un concepto amplio de doble imposición de mercado ascendente económico que abarca todas aquellas sobreimposiciones que afectan a operaciones transnacionales cubiertas por el TCEE (doble imposición internacional y toda la gama de doble imposición económica). La Unión Europea puede incidir en materia de "doble imposición" siempre y cuando su intervención sea necesaria para el buen funcionamiento del mercado interior y la medida adoptada sea proporcional a sus fines. La existencia de medidas unilaterales y bilaterales establecidas por los Estados miembros para la eliminación de la doble imposición internacional no obstaculiza la acción comunitaria cuando éstas sean insuficientes para colmar las exigencias requeridas por el buen funcionamiento del mercado interior. Las normas unilaterales y los CDI no eliminan la doble imposición internacional de forma acorde con los requerimientos del mercado interior. La escasa acción de la UE en relación con las "dobles imposiciones" no puede reconducirse a una falta de competencia y medios para intervenir en este ámbito, sino a motivaciones de índole político, a saber: la inexistencia de un consenso suficiente para propiciar una cesión de soberanía fiscal de tal magnitud. En el momento presente, la eliminación de la doble imposición internacional en la UE se lleva a cabo principalmente a través de las medidas unilaterales y bilaterales establecidas por los Estados miembros, las cuales deben aplicarse en todo caso observando la normativa y jurisprudencia comunitaria. Las puntuales medidas dictadas por las instituciones comunitarias para la eliminación de la doble imposición internacional, pese a sus deficiencias técnicas, cumplen con eficacia sus

objetivos, mas, habida cuenta de su limitado ámbito de cobertura, resultan insuficientes para colmar las exigencias requeridas por el buen funcionamiento del mercado interior. Del principio comunitario de no discriminación por razón de la nacionalidad se desprende que un nacional comunitario que opere en un Estado miembro distinto del de su residencia a través de un establecimiento permanente debe poder beneficiarse de las medidas internas de eliminación de la doble imposición internacional cuando se encuentre en una situación comparable respecto de los residentes del citado Estado.

BIBLIOGRAFIA

BIBLIOGRAFÍA

- ABELLÁN HONRUBIA, V.: "La contribución de la jurisprudencia del TJCE a la realización del Derecho de establecimiento y libre prestación de servicios", en *El Derecho Comunitario Europeo y su Aplicación judicial*, Civitas, Madrid, 1993.
- ABRIL ABADÍN, E.: "Métodos para evitar la doble imposición internacional", *XX Semana de Estudios de Derecho Financiero*, IEF, Madrid, 1972.
- "La armonización del IS en la Comunidad Europea", *XXVIII Semana de Estudios de Derecho Financiero*, IEF, Madrid, 1982.
- ABRUTYN, M. & HALPHEN, Ch.: *Income Tax Treaties -Administrative and Competent Authority Aspects*, Tax Management, Washington, 1984.
- ACCIOLI, H.: *Tratado de Derecho Internacional Público*, IEP, Madrid, 1958.
- ACOSTA ESPAÑA, R.: "Medidas unilaterales para evitar la doble imposición", *Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero*, Madrid, 1959.
- AIBA, M., BROCKMAN, R., FUJIKURA, K.: *Legal Conselling in Canada/Japan Business Transactions (Taxation)*, vol.2, Continuing legal education, Vancouver, 1983.
- AIDINOFF, B.: "Special problems involved in dealings between US corporation and foreign related corporation", *N.Y.U.Fed.Tax*, nº25/67.
- ALBI IBAÑEZ, E.: "Aspectos tributarios de las transferencias al exterior de rentas obtenidas por no residentes en España", en *Estudios sobre Tributación Bancaria*, Civitas, Madrid, 1985.
- *Sistema Fiscal Español*, Ariel Economía, Barcelona, 1990.
- "Hacienda pública internacional", *HPE*, nº2/94.
- ALBI IBAÑEZ, E. y RODRÍGUEZ ORDANZA, J.A. y RUBIO GUERRERO, J.J.: *Tributación de los No Residentes en España*, IEF, Madrid, 1989.
- "La doble imposición internacional", *Actualidad Tributaria*, nº7/92.
- ALBIÑANA, C. y FONSECA, E.: *El Nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Tecnos, Madrid, 1973.
- ALBIÑANA, C.: *Sistema Tributario Español y Comparado*, Tecnos, Madrid, 1986.
- *Derecho Financiero y Tributario*, Escuela de Inspección Financiera, Madrid, 1979.
- ALBREGTSE, D. & HEITHUIS, E.: "Towards a strategic program for the internal market: a working document of the Commission of the European Communities", *EC Tax Review*, nº1/94.
- ALI, *International Aspects of US Income Taxation II*, Ali, Philadelphia, 1992.
- ALONSO, L.M.: *Jurisprudencia Constitucional Tributaria*, IEF, Madrid, 1993.
- ALVAREZ ARZA, M.: "Esquema de la ponencia sobre control de no residentes", *XXXVI Semana de Estudios de Derecho Financiero*.
- ALVAREZ CAÑIBANO, C.: "La transparencia fiscal y la obligación real de contribuir en el Rd-ley 7/89 de medidas urgentes", *Impuestos*, Tomo 1, 1990.
- ALVAREZ DEL MANZANO: "Tratados internacionales como fuente del Derecho Tributario", en *XIX Semana de Estudios de Derecho Financiero*, IEF, Madrid, 1971.
- AMATUCCI, A.: *L'Ordinamento Jurídico Finanziario*, Jovene Editore, Napoli, 1990.
- "Aspectos fiscales del Acta Única", *RDFHP*, nº200/89.
- AMERICAN BAR ASSOCIATION: "Comments regarding the proposed foreign tax credit regulations", *The Tax Lawyer*, vol.33, nº1, 1979.
- AMORÓS RICA, N.: "Comentarios al artículo 13 LIS", en *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Tomo IV, vol.1, Edersa, 1986.
- ANDERSON, T.: "A survey of foreign tax credit system (Japan)", *IBFD*, May, 1991.
- ANDRUS: "Allocating interest expenses for the foreign tax credit", *Tax Notes*, nº45/88.
- ARIAS ABELLÁN, M.D.: "Impuesto sobre Sociedades: la deducción por doble imposición de dividendos e internacional en las entidades financieras", *Civitas, REDF*, nº53/87.
- ARNAU ZOROA, F.: "Convenios para evitar la doble imposición internacional: aplicación a actividades extranjeras en Canarias", *RDFHP*, nº 110, 1974.
- ARNOLD, B.J.: "International aspects of the basic world tax code", *Tax Notes Int'l*, July 26, 1993.
- ARNOLD, B.J. & HARRIS, N.H.: "NAFTA and the taxation of Corporate investment: a view from within NAFTA", *Faculty of Law Western Ontario*, September 1994.
- ARSUAGA NAVASQUES: "El poder tributario en España", *CT*, nº34, 1980.
- ASIAN-AFRICAN LEGAL CONSULTATIVE COMMITTEE: *Relief against double taxation and fiscal evasion*, The Secretariat of the Committee, New Delhi, 1967.

- ATCHABAHLIAN: "El Grupo Andino y su enfoque de la doble imposición internacional", *HPE*, nº32/75.
- AULT, H.G.: "The role of the OECD commentaries in the interpretation of tax treaties", *Intertax*, nº4/94.
- AULT, H.G. & ROSS, S.G.: "Foreign tax provisions of HR3838: a debate", *Tax Notes*, nº30/86.
- AVERY JONES, J.F.: "Does the UK give credit for tax on a permanent establishment abroad?", *British Tax Review*, nº3 (173-276), 1994.
- "The interpretation of tax treaties with particular reference to article 3(2) OECD Model", *British Tax Review*, nº14/84.
- "The treatment of trust under the OECD Model Convention", *British Tax Review*, nº41/89.
- AVI-YONAH, R.S.: *The Structure of International Taxation: a proposal for simplification*, Harvard Law School Tax Seminar, July 1994.
- BACHMANN, B.: "Prohibitions of Discrimination: EC-Treaty Rules and Direct Taxation in Germany", *EC Tax Review*, nº4/95.
- BAENA AGUILAR, A.: *La Obligación Real de Contribuir en el IRPF*, Aranzadi, Pamplona, 1994.
- *El Domicilio Fiscal*, Aranzadi, Pamplona, 1995.
- "Dos sentencias reseñables acerca de nuestro Derecho Tributario Internacional", *QF*, nº19/93.
- BAKER, Ph.: *Double Taxation Conventions and International Tax Law*, Sweet & Maxwell, London, 1994.
- BANACLOCHE, J. y BLESAS DE LA PARRA, M. y GONZÁLEZ POVEDA, V. y PEÑA ALVAREZ, F.: *Comentarios al Reglamento del Impuesto sobre Sociedades*, Hesperia, Jaén, 1983.
- BANACLOCHE, J.: *Comentarios al IRPF*, Ciss, Valencia, 1992.
- BARILE, G.: *I Principi Fondamentali della Comunità Statale e il Coordinamento fra Sistemi (l'ordine pubblico internazionale)*, Cedam, Padova, 1969.
- BARNES, H.E.: *Historia de la Economía del Mundo Occidental*, UTEHA, México, 1955.
- BARRADO MUÑOZ, A.: "La deducción por doble imposición interna de dividendos", *RDFHP*, nº235.
- BAUTISTA PÉREZ, F.: "Los incrementos y disminuciones patrimoniales desde una perspectiva internacional", en *Estudios sobre Tributación Bursátil*, Civitas, Madrid, 1987.
- BAYONA DE PEROGORDO, J. y SOLER ROCH, M.T.: *Derecho Financiero*, Tomos 1 y 2, Compás, Alicante, 1989.
- BEAUCHAMP, M.: *Guide Mondial des Paradis Fiscaux*, Grasset, Paris, 1992.
- BECKER, H.: "Transfer pricing, corresponding adjustments and the mutual procedure", *The Journal of Strategy in Int'l Taxation*, vol.1, nº2, 1985.
- "The new OECD report on transfer pricing - A first overview and comment", *Intertax*, nº8-9/94.
- BELLVER SÁNCHEZ, A.: "Perspectivas de la política fiscal de la CEE: aspectos fiscales del mercado interior", *Impuestos*, Tomo 1, 1986.
- BENDER, T. & PHILIPS, C.E.M.: "Amendments to the Netherlands methods for the avoidance of double taxation", *Intertax*, nº10/95.
- BENOIT-MOURY, A.: "Droit Européen des sociétés et interprétation des juridictions communautaires", *Revue de Droit International et de Droit Comparé*, nº2, 1993.
- BENTLEY, Ph.: "Tax obstacles to cross-border business", en *Corporate Law- The European Dimension*, Butterworths, London, 1991.
- BERLIN, D.: *Droit Fiscal International Communautaire*, Puf, Paris, 1988.
- BERLIRI, A.: *Principios de Derecho Tributario*, Ed. Derecho Financiero, Madrid 1964.
- "L'Ordinamento tributario della prima metà del secolo XIV nella opera de Bartolo de Sasso Ferrato" en *Scritti Scelti di Diritto Tributario*, Ed. Giuffrè, Milano 1990.
- "L'Obbligo a contribuire in proporzione della capacità contributiva come limite alla potestà tributaria", en *Scritti Scelti di Diritto Tributario*, Ed. Giuffrè, Milano 1990.
- BERNARD, M.M.: *Constitutions, Taxation and Land Policy*, Vol. II, Lexington books, Massachussets, 1980.
- BERRETEAGA, J.: "Planificación fiscal internacional de la inversión de un no residente", *Impuestos*, nº13, 1991.
- BIAC: "The tax obstacles to international flows of capital", *IBFD*, April, 1990.
- BIEERLAAGH, T.: "The Netherlands: unilateral relief from double taxation", *Intertax*, nº6/89.
- BISCOTTINI, G.: *Diritto Amministrativo Internazionale*, Tomo primo e secondo, vol. IV, Cedam, Padova, 1964 y 1966.
- BISCHEL, J.E. & FEINSCHREIBER, R., *Fundamentals of International Taxation*, Practising Law Institute, New York, 1985.
- BLASIO, E. & CECHERINI, R. & MONACO, F.: *Tassazione e Controllo Societario nella CEE*, EBC, Milano, 1993.
- BLOUGH, R.: "State taxation of individual income from foreign sources", en *Essays on International Taxation*, Treasury Department, Washington, 1976.

- BLUMENSTEIN, E.: *Sistema di Diritto delle Imposte*, (trad. F. Forte), Giuffrè, Milano, 1954.
- BOIDMAN, N.: "Some current issues with treaty tax-sparing provisions", *IBFD*, August/September, 1985.
- "Related party transactions: Canada's new administrative guidelines compared to IRC s.482 and OECD guidelines", *Tax.Mgmt. Int'l J.*, vol.16, n°11/87.
- BONAVITACOLA, R.: *Fisco Comunitario*, DeLillo, Milano, 1993.
- BORIO, G.F.: *Guida alle Convenzioni Internazionali contro le Doppie Imposizioni*, Cosa & Come, Milano, 1994.
- BORRÁS RODRIGUEZ, A.: *La Doble Imposición Internacional: problemas jurídico internacionales*, IEF, Madrid 1974.
- "Los convenios internacionales para evitar la doble imposición internacional desde el punto de vista de la teoría general de los tratados internacionales", en *Estudios de Doble imposición internacional*, Ed.IEF, Madrid, 1979.
- "La sucesión de Estados en materia de tratados internacionales y el Convenio de Viena de 23 de agosto de 1978", *Revista Española de Derecho Internacional*, Vol.XXXIII, n°1/81.
- "La doble imposición en el Grupo Andino", *Revista Española de Derecho Internacional*, n°1-3/75.
- "Los convenios complementarios entre los Estados miembros de la CEE", *Noticias CEE*, n°12/86.
- BOULOIS, J.: *Le Droit des Communautés Européennes*, Recueil des Cours de l'Académie de Droit International, vol.IV, 1992.
- BRAMWELL, R. & HARDWICK, M. & JAMES, A. & KINGSTONE, M.: *Taxation of Companies and Company Reconstructions*, Sweet & Maxwell, London, 1994.
- BRANDS, J.: "Trade-off between subsidiarity and neutrality", en *Taxation of Cross-border Income and Tax Neutrality under European Community Law*, Kluwer, Deventer, 1994.
- BROCHES, A.: "International investment disputes", *RCADI*, La Haye, 1990.
- BROOD, E.: "Estudio comparativo de los tratados para evitar la doble imposición firmados por España desde la perspectiva de la planificación fiscal", *Impuestos*, n°15-16, 1993.
- BÜHLER, O.: "El Derecho Internacional Tributario en el sistema de Derecho Internacional", *RDF HP*, n°38, 1960.
- *Principios de Derecho Internacional Tributario*, (trad.F. Cervera Torrejón), Ed.Derecho Financiero, Madrid 1968.
- BURGIO, M.: *Derecho Fiscal Europeo*, IEF, Madrid, 1983.
- CAAMAÑO ANIDO, M.A.: "El caso Rolling Stones o el defecto del Convenio hispano-holandés de doble imposición", *CT*, n°68, 1993.
- "IVA y actos jurídicos documentados en operaciones de préstamo", *RDFHP*, n°216.
- "Un supuesto de injusticia fiscal y una laguna legal en los impuestos cedidos a la Comunidad Autónoma gallega", en *Estudios Homenaje al Prof. C.G.Otero*, Universidad de Santiago, 1991.
- CALVO CARAVACA, L.: en *Derecho Internacional Privado. Parte Especial*, Madrid, Beramar, 1991.
- CALLE SAIZ, R.: "Hacia convenios multilaterales para evitar la doble imposición internacional", en *Estudios de Doble Imposición Internacional*, IEF, Madrid, 1979.
- "El Modelo de Convenio de doble imposición internacional de la OCDE (1977) y el proceso de armonización fiscal en la CEE", *HPE*, n°54, 1978.
- CARBAJO VASCO, D.: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Patrimonio*, Práxis, Barcelona, 1993.
- "El concepto de establecimiento permanente en el Modelo de la OCDE, consideraciones preliminares", *CT*, n°52, 1985.
- "Reciprocidad internacional, impuesto sobre sociedades y entidades de navegación", *CT*, n°45/83.
- CARLSON, G.N. & GALPER, H.: "Water's Edge versus worldwide unitary combination" en *State Corporation income Tax. Issues in Worldwide Unitary Combination*, Mc.Lure, Hoover Press, Standford, 1984.
- CARMONA FERNÁNDEZ, N.: "No residentes: rentas libres de tributación", *Impuestos*, Tomo I, 1993.
- "De los apátridas fiscales (y los cambios artificiales de residencia)", *Carta Tributaria, Monografías*, n°231/95.
- CARRASCOSA MORALES, N.: "Algunas repercusiones fiscales y económicas de la firma del convenio con EE.UU para evitar la doble imposición", *Gaceta Fiscal*, n°58.
- CARROLL, M.: *US Tax Treaties with the European Community Member Countries: Corporate Aspects*, Tax Management Inc., Washington, 1975.
- CARTER COHAN, A.: "What effect does a net operating loss carryback have on the foreign tax credit?", *Journal of Taxation*, vol.32, n°1, 1970.
- CARTOU, L.: *Droit Fiscal International et Européen*, Dalloz, Paris, 1981.
- CASADO OLLERO G.: "Fundamento jurídico y límites de la armonización fiscal en el Tratado CEE", *Civitas REDF*, n°38, 1983.
- "La aplicación judicial de las disposiciones fiscales del Tratado" en *El Derecho Comunitario y su aplicación judicial*, Civitas, Madrid, 1993.

- "De la imposición de producto al sistema de retenciones y fraccionamiento de pago en el IRPF", *Civitas, REDF*, nº21/79.
- "El principio de capacidad económica y el control constitucional de la imposición indirecta", *Civitas, REDF*, nº32/81.
- CASERO BARRÓN, R.: "La interpretación y el uso abusivo de los CDI", *Impuestos*, nº19/95.
- "Los acuerdos previos sobre precios de transferencia y su regulación en la futura legislación española del IS", *RDFHP*, nº238/95.
- CAVESTANY MANZANEDO, M.: "El artículo 17 del Convenio entre España y EE.UU. para evitar la doble imposición internacional", *Carta tributaria*, nº 152 (monografías).
- "El impuesto adicional sobre los establecimientos permanentes", *Impuestos*, Tomo II, 1992.
- CAYON GALIARDO A., FALCON Y TELLA, R. Y DE LA HUCHA CELADOR, F.: *La Armonización Fiscal en la Comunidad Económica Europea y el Sistema Tributario Español: Incidencia y Convergencia*, IEF, Madrid 1990.
- CAZORLA PRIETO, L.M.: "Tributación de las operaciones bursátiles realizadas por no residentes", en *Estudios sobre tributación bursátil*, Civitas, Madrid, 1987.
- *Poder Tributario y Estado Contemporáneo*, IEF, Madrid, 1981.
- CEREZO FERNÁNDEZ, M.: "Doble imposición internacional e inversiones financieras", en *XX Semana de Estudios de Derecho Financiero*.
- CERVERA TORREJÓN, F.: "Exención tributaria provisional. Consecuencias del incumplimiento de condiciones", *CT*, nº36/81.
- CHAMBOST, E.: *Guide des Paradis Fiscaux*, Sand, Paris, 1993.
- CHECA GONZÁLEZ, C.: "Medidas y métodos para evitar la doble imposición internacional", *Impuestos*, Tomo II, 1988.
- "La deuda tributaria en el nuevo IRPF", *Impuestos*, nº19/91.
- CHING WANG, K.: "International double taxation of income: relief through international agreement", *Harvard Law Review*, vol.59, 1945.
- CLARKE, M.G.: "The conflicts of law dimension", en *Corporate Law - The European Dimension*, Butterworths, London, 1991.
- CLAVIJO, F.: "Regímenes especiales del Impuesto sobre Sociedades", en *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*, Marcial Pons, Madrid, 1995.
- COLMENAR VALDÉS, S.: "Las exenciones, la residencia y el domicilio en el nuevo impuesto sobre sociedades", *XXVIII Semana de Estudios de Derecho Financiero*, IEF, Madrid, 1982.
- "La doble imposición internacional sobre beneficios societarios y su corrección en la legislación interna española", *Impuestos*, Tomo I, 1985.
- COLLADO YURRITA, M.A.: *Los No Residentes Sin Establecimiento Permanente en el IRPF*, Real Colegio de España, Bolonia, 1995.
- "La individualización de las rentas de sociedades de profesionales imputadas a los socios", *CT*, nº66/93.
- COMBARROS VILLANUEVA, V.E.: *Régimen Tributario de las Operaciones entre Sociedades Vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades*, Tecnos, Madrid 1986.
- "La interpretación económica como criterio de interpretación jurídica", *Civitas, REDF*, nº44, 1984.
- *La Empresa y su Valoración en el Impuesto sobre el Patrimonio, Análisis Contable y Jurídico-Tributario*, IPC, Madrid, 1987.
- COMISIÓN CEE: *Creación de un Espacio Financiero Europeo*, Bruselas, 1989.
- *Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation (Report Ridding)*, Commission, Brussels, 1992.
- *Supresión de las Barreras Fiscales a la Actividad Transfronteriza de las Empresas*, Suplemento 4/91, Comisión, Luxemburgo, 1991.
- *Derecho Fiscal y Cooperación Transfronteriza entre Empresas*, Doc.1-2/91, Luxemburgo, 1991.
- *Informe sobre las Perspectivas de Convergencia de los Sistemas Fiscales en la Comunidad*, Suplemento 1/80, Luxemburgo, 1983.
- *Informe Neumark*, (Documentación económica, nº53/65).
- *La Consolidación del Mercado Interior: Libro Blanco de la Comisión a la atención del Consejo Europeo*, Milán, 1990.
- COMMITTEE ON FOREIGN RELATION US SENATE: *Treaties and other International Agreements: the role of the US Senate*, US Government Printing Office, Washington, 1993.
- CORONA RAMÓN, J.F.: "Evolución de la armonización fiscal comunitaria en el impuesto sobre sociedades", *HPE*, nº2/92.

- CORONA RAMÓN, J.F. y VALERA, F.: *La Armonización Fiscal en la Comunidad Europea*, Ariel, Barcelona, 1989.
- CORTÉS DOMÍNGUEZ, M.: *Ordenamiento Tributario I*, Civitas, Madrid, 1985.
- "El principio de capacidad contributiva", *RDFHP*, nº60, 1965.
- COSCIANI, C.: "La política fiscal de la Comunidad Europea", *RDFHP*, nº 169, 1984.
- COUGNON, J.M.: *The EEC Merger and Parent-Subsidiary Directives of 23 of July 1990 in Practice*, Bruylant, Brussels, 1992.
- CROSS, R.: *La Double Imposition des Dividendes*, Collection économie contemporaine, Paris, 1991.
- CRUZ AMORÓS, M.: "La política tributaria en el umbral del mercado único: una realidad y un futuro", *PGP*, nº4/91.
- "El convenio para evitar la doble imposición entre España y EE.UU.", en *Estudios sobre el Convenio EE.UU.-España para Evitar la Doble Imposición Internacional y Prevenir la Evasión*, Gaceta Fiscal, Madrid, 1991.
- CUBILLO VALVERDE, C.: "Empresas asociadas: el artículo 9 MC OCDE 1977", en *Estudios de Doble Imposición Internacional*, IEF, Madrid, 1980.
- "Rentas empresariales de los no residentes" en *Relaciones fiscales internacionales*, IEF, Madrid, 1987.
- CUSSONS, P.: "The Parent-Subsidiary and Mergers Directive", *British Tax Review*, nº2, 1993.
- CZAJKOWSKI, J.: "US foreign tax credit", *Intertax*, nº6/89.
- DA COSTA PIMENTA, J.: *A Dupla Tributação*, Livraria da Universidade, Coimbra, 1993.
- DAILEY: "The concept of source income", *The TaxL.Rev.*, nº15/60.
- DAMSTÉ, I.: "Double tax relief for companies in the Netherlands", *The Journal of Strategy in Int'l Taxation*, vol.2, nº3, 1986.
- D'AMATI, N.: *L'Imposta sul Reddito delle Persone Fisiche*, Utet, Torino, 1992.
- DANIELS: "International partnerships: comparative law remarks on the taxation of income of foreign entities", *Intertax*, 1991.
- DARLINGTON, G.L.B. & SANDISON, F.G.: *Business Operations in the UK - Taxation*, Tax Management Inc., Washington, 1993.
- DAVIES, D.R.: *Principles of International Double Taxation Relief*, Sweet & Maxwell, London, 1985.
- DAZINGER, E.: *International Income Tax (the South African Perspective)*, Butterworths, Durban, 1991.
- DEÁK, D.: "Emerging corporate Tax law in Hungary in light of the EU Harmonization", *EC Tax Review*, nº4/95, pp.245 y ss.
- DE BONT, G.: "Taxation and the free movements of capital and payments", *EC Tax Review*, nº3/95.
- DE CASTRO CASPARROSO, J.: "Reciprocidad internacional como fuente del Derecho Internacional", en *XX Semana de Estudios de Derecho Financiero*, IEF, Madrid, 1972.
- DE GROOT, H.C.: "Changes in European tax laws", en *Report of the 4th and fortythird Tax Conference of Canadian Tax Foundation*, Toronto, 1991.
- DE HOSSON, F.: "The Parent-Subsidiary Directive", *Intertax*, nº10/90.
- DE JUAN PEÑALOSA, J.L.: "La doble imposición internacional. Convenios de doble imposición", en *Relaciones Fiscales Internacionales*, IEF, Madrid, 1987.
- "El Modelo OCDE y su influencia en la legislación fiscal española", en *Estudios de doble imposición internacional*, IEF, Madrid, 1979.
- "Modelo'92", *Impuestos*, nº15-16, 1993.
- "La residencia y el domicilio en la LGT", *CT*, nº50, 1984.
- "Cuestiones de fiscalidad internacional en España", *CT*, nº46, 1983.
- "Métodos para evitar la doble imposición internacional. Defensa del de exención", en *Conflictos de imposición*, AEA, Colección Monografías, nº6/95, Madrid, 1995.
- "Fiscalidad internacional. Consideraciones críticas sobre la legislación interna española", *XXXVI Semana de Estudios de Derecho Financiero*, IEF, Madrid, 1988.
- "Libre circulación de capitales, transacciones exteriores y fiscalidad", *XXXVII Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Madrid, IEF, 1991.
- "Los internacionalistas Flores de Lemus y Viñuales", *HPE*, nº42-43/76.
- *Doble Imposición Internacional*, (obra colectiva), IEF, Madrid, 1972.
- "Impuestos sobre sucursales. -Branch Tax-" en *Estudios sobre el Convenio entre España y EE.UU. para Evitar la Doble Imposición Internacional*, Gaceta Fiscal, Madrid, 1991.
- DE LA HUCHA CELADOR, F.: "El nuevo régimen fiscal de fusiones, escisiones, aportaciones y canjes de activos", *CT*, nº62/92.
- DEL ARCO RUETE, L.: *Doble Imposición Internacional y Derecho Tributario Español*, Escuela de Inspección Financiera, MEH, Madrid 1977.

- "Los convenios internacionales para evitar la doble imposición internacional y las hipótesis alternativas de inversión extranjera", en *Estudios de Doble Imposición Internacional*, IEF, Madrid 1979.
- "Doble imposición internacional e impuesto sobre los rendimientos del trabajo personal", en *Régimen Tributario de las Rentas del Trabajo*, IEF, Madrid, 1976.
- *La Distribución de Impuestos en una Hacienda Federal*, IEF, Madrid, 1978.
- "Comentario al informe del Profesor Viñuales sobre el régimen fiscal de las empresas operando en varios países", *HPE*, nº46/77.
- DE LAS CUEVAS MIAJA, J.: "Armonización fiscal directa en la CEE", *RDFHP*, nº 169, 1984.
- "El impuesto especial sobre los establecimientos permanentes" en *Estudios sobre el Convenio entre España y EE.UU. para Evitar la Doble Imposición Internacional*, Gaceta Fiscal, Madrid, 1991.
- "Problemática internacional. Actuación bancaria a través de filiales y sucursales", en *Estudios de Tributación Bancaria*, Cívitas, Madrid, 1985.
- DE LA PEÑA, G. y CASADO OLLERO, G.: "El régimen de intercambio de información" en *Estudios sobre el Convenio España-EE.UU. para evitar la doble imposición internacional*, Gaceta Fiscal, Madrid, 1991.
- DE LA VILLA GIL, JM.: *Precios de Transferencia y Empresas Multinacionales*, IEP, Madrid, 1986.
- *Relaciones Fiscales Internacionales*, (obra colectiva), IEF, Madrid, 1987.
- *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Tomo XIV, Edersa, 1988.
- "El intercambio de información: aspectos generales y su impacto en la Administración tributaria", en *Estudios de Doble Imposición Internacional*, IEF, Madrid, 1979.
- *La Armonización Comunitaria en el ámbito de la Imposición Directa*, IPC, Madrid, 1988.
- "La temática internacional en el impuesto", *RDFHP*, nº142, 1979.
- "La OCDE y los criterios generales de tributación internacional. Postura española", *RDFHP*, nº173/84.
- DEL CASTILLO, N., MULLERAT, R. & RODRIGUEZ, R.: "A review of Spain's thin capitalization rules", *Tax Notes Int'l*, vol.9, nº15/94.
- DELGADO COBOS, J.M.: "Aproximación entre legislaciones internas: armonización y convenios", en *XXXIII Semana de Estudios de Derecho Financiero*, IEF, Madrid, 1987.
- DE LUIS, F.: "La cláusula de imputación de impuestos no pagados en los convenios para evitar la doble imposición internacional", en *Estudios de Doble Imposición Internacional*, IEF, Madrid, 1979.
- "Los métodos para evitar la doble imposición internacional", en *Relaciones Fiscales Internacionales*, IEF, Madrid, 1987.
- "Forma de gravar en Norteamérica los rendimientos producidos por sus inversiones privadas en el extranjero", *RDFHP*, nº 44, 1961.
- "La aplicación en el espacio de las normas tributarias", *CT*, nº50/84.
- "El método para evitar la doble imposición internacional en el Convenio con EE.UU.", *Impuestos*, Tomo 1, 1991.
- DE MIGUEL CANUTO, E.: "La sentencia Constitucional nº211/92, de 11 diciembre: capacidad económica e inflación", *CT*, nº66/93.
- DE MIGUEL PEREZ, E.: *Sin Fronteras Fiscales. Los Paraísos Fiscales y la Inversión Extranjera en España*, Lex Nova, Valladolid, 1993.
- DE MITTA, E.: *Fisco e Costituzione. Questione Risolte e Questione Aperte 1957-1983*, Giuffrè, Milano 1984.
- *Fisco e Costituzione II*, Giuffrè, Milano, 1993.
- *Interesse Fiscale e Tutela del Contribuente. Le Garanzie Costituzionale*, Giuffrè, Milano, 1991.
- DE OTTO, I.: *Derecho Constitucional. Sistema de Fuentes*, Ariel, Barcelona, 1989.
- DE WOLF, M.: "The power of taxation in the EU and in the US", *EC Tax Review*, nº3/95.
- DIEZ DE VELASCO, M.: *Instituciones de Derecho Internacional Público*, Tecnos, Madrid, 1992 y 1995.
- *Organizaciones Internacionales*, Tecnos, Madrid, 1994.
- DOCAVO ALBERTI, L.: "Principio de primacía y efecto directo del Derecho Comunitario: inaplicación por la jurisprudencia del Tribunal Supremo", *Impuestos*, nº4/94.
- "La armonización de la tributación de los no residentes en la UE", *Impuestos*, nº2/95.
- "Convenio de 23 de julio de 1990 (ratificado por instrumento de 10 de abril de 1992). Impuestos sobre la renta. Comunidad Europea. Supresión de doble imposición en caso de corrección de beneficios entre empresas asociadas", *Impuestos*, nº4/96, pp.55 y ss.
- DOERNBERG, R.: *International Taxation*, West, St.Paul, 1991.
- "Preparation of the IRS International examiners for treaty-based international issues", *Intertax*, nº3/94.
- DOLAN, K.: "The President's foreign tax proposals", *Tax Mgmt Int'l J.*, vol.14, nº9, 1985.
- "The future of the foreign tax credit -some preliminary observations for reform", *Tax Mgmt. Int'l J.*, vol.18, nº12, 1989.

- DOLAN, K. & DUPUY, C.M.: *The Foreign Tax Credit -Overview and Creditability Issues*, Tax Management Inc., Washington, 1993.
- DOMÍNGUEZ RODICIO, J.R.: "Obligación real de contribuir en el IRPF", *Impuestos*, Tomo II, 1991.
- DORN: *Das Recht des Internationalen Doppelbesteuerung*, 1 Viertel Jahrs-Schrift für Steuer und Finanzrecht, vol.1, 1927.
- "Diritto Tributario e questioni fondamentali sulle doppie imposizioni", *Riv.Dir.Finanz.*, 1938.
- DOURADO, A.P.: "Free movement of capital and capital income taxation within the European Union", *EC Tax Review*, nº4/94.
- DUE, J. y FRIEDLANDER, F.: *Análisis Económico de los Impuestos y el Sector Público*, Edersa, Madrid, 1990.
- EASSON, A.J.: *Taxation in the European Community*, Athlone Press, London, 1992.
- EDDREY, I. & JEFFREY, A.: "Taxation of international activity: over relief from double taxation under the US tax system", *Int'l and Bus. Law*, vol. 9, nº1, 1991.
- EDEN, L.: "Bringing the firm back in: multinationals in international political economy" en *Multinationals in the Global Economy*, St. Martin Press, New York, 1993.
- EDWARD, D.: "Corporations and the Court" en *Corporate Law -The European Dimension*, Butterworths, London, 1991.
- EFTA: *The Feasibility of a Multilateral Double Taxation Convention within EFTA*, Efta Doc.nº64/69.
- EGUINO, M.: "Las actividades empresariales de los no residentes", *Impuestos*, nº13 1991.
- "El convenio de doble imposición con EE.UU.", *Impuestos*, nº22/90.
- ERNST & WHINNEY, *Cross-border Transactions between Related Companies*, William Lawyor, Deventer, 1985.
- ESCRIBANO LÓPEZ, F.: *La Configuración Jurídica del Deber de Contribuir. Perfiles Constitucionales*, Civitas, Madrid, 1988.
- *El Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas*, Civitas, Madrid, 1985.
- "Impuesto sobre el Patrimonio", en *Manual del Sistema Tributario Español*, Civitas, Madrid, 1995.
- ESEVERRI, E.: *Presunciones Legales y Derecho tributario*, IEF/Marcial Póns, Madrid, 1995.
- EUSTICE: "Tax problems arising from transaction between affiliated or controlled corporations", *Tax L.Rev.*, nº23/68.
- FALCON Y TELLA, R.: *Introducción al Derecho Financiero y Tributario de las Comunidades Europeas*, Civitas, Madrid, 1988.
- *Análisis de la Transparencia Tributaria*, IEF, Madrid, 1984.
- "La residencia habitual y el ordenamiento comunitario", *Impuestos*, nº10, 1992.
- "El régimen de transparencia fiscal en la ley 18/91, de 6 de junio", *Civitas, REDF*, nº75, 1992.
- "La obligación real de contribuir y el ordenamiento comunitario. STJCE de 26-1-1993", *Impuestos*, nº17, 1993.
- "La armonización fiscal en la jurisprudencia" en *Derecho Comunitario Europeo y su Aplicación Judicial*, Civitas, Madrid, 1993.
- "Exenciones, beneficios fiscales y derechos adquiridos en el IS", *CT*, nº58, 1989.
- "Interpretación económica y seguridad jurídica", *CT*, nº68/93.
- "El arbitraje tributario", *QF*, nº2/95.
- "Los entes de hecho como sujetos pasivos de la obligación tributaria", *Civitas, REDF*, nº88/95.
- *Comentarios a la Ley del IRPF y Reglamento del Impuesto*, (obra colectiva), Cólax, Madrid, 1993.
- "Comentario Sección Tributos", *Revista Negocios*, nº29, 1993.
- "Comentario General de Jurisprudencia", *Civitas REDF*, nº77, 1993.
- "Comentario a la STJCE de 28 de enero de 1986, Asunto del *avoir fiscal*", *RJE*, vol.13, nº12/86.
- FANTOZZI, A.: *Diritto Tributario*, Utet, Torino, 1991.
- FANTOZZI, A. & MANGANELLI, A.: "An analysis of the Italy's implementing legislation for the EC Parent/Subsidiary Directive", *Tax Notes Int'l*, nº6/93.
- FARRÉ ESPAÑOL, J.M.: *La Doble Imposición. Modelo OCDE 1992*, Einia, Barcelona, 1994.
- FERNÁNDEZ BRIONES L.: "El impuesto sobre sociedades y los no residentes", *CT*, nº58.
- *Criterios para Diseñar un Régimen Fiscal que Evite el Uso de Sociedades Domiciliadas en Paraísos Fiscales para Reducir los Impuestos Españoles*, Monografía, nº49, IEF, Madrid, 1987.
- FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: "Residentes en el extranjero" en *Comentarios a la LGT y Líneas para su Reforma. Homenaje a F.Sáinz de Bujanda*, vol.1, IEF, Madrid, 1991.
- *La Hacienda Local en un Estado Federal*, Marcial Pons, Madrid, 1994.
- FERNÁNDEZ LÓPEZ, E.: "La doble imposición fiscal en los convenios internacionales suscritos por España", *CT*, nº52, 1985.
- FERNÁNDEZ PÉREZ J.R.: "Criterios de reparto de la potestad tributaria según los diferentes modelos de convenios y recomendaciones existentes", en *Estudios de doble imposición internacional*, IEF, Madrid, 1979.

- "La doble imposición internacional: panorámica general y perspectivas de armonización comunitaria", en *1º Curso sobre Fiscalidad y Finanzas España-CEE*, MEH, Madrid, 1986.
- FERNÁNDEZ ROZAS Y SÁNCHEZ ROMERO, *Curso de Derecho Internacional Privado*, Civitas, Madrid, 1991.
- FERNÁNDEZ RUBIES DE LILLO: "La financiación del Estado mediante Deuda en 1991: instrumentos y condicionantes", *PGP*, nº4/91.
- FERREIRO LAPATZA J.J.: *La Hacienda de las CCAA. en los 17 Estatutos de Autonomía*, Generalitat de Catalunya, Barcelona, 1985.
- *Curso de Derecho Financiero Español*, Marcial Pons, Madrid, 1995.
- "El objeto del tributo", *Civitas, REDF*, nº10/76.
- *Comentarios al IRPF*, (obra colectiva), Civitas, Madrid, 1983.
- FISCHER ZENIN, J.: "GATT versus tax treaties?". The basic conflict between international taxation methods and the rules and concepts of GATT (part 1 and 2)", *Intertax*, nº6 y 7, 1989.
- FIorentini, S.: *La Tassazione dei Non Residenti (imposte dirette)*, Ipsoa, Stampa, 1988.
- FOGARASI, A. & GORDON, R.A. & VENUTI, J.: "Use of international arbitration to resolve double taxation cases", *Tax Mgmt. Int'l J.*, vol.18, nº8, 1989.
- FONROUGE, G.: *Derecho Financiero*, vol.1, Depalma, Buenos Aires, 1987.
- FONTANEU, P.: *La Notion D'Evasion Fiscale Internationale dans la CEE*, Les Cahiers fiscaux Européennes, Nice, 1978.
- *Fiscalité Européenne (Allemagne, Grande Bretagne, France, Italie)*, Les Cahiers Fiscaux Européens, Nice, 1992-1995.
- FRANZONI, F.: "Optimal taxation when people evade. the linear case", *Rivista de Diritto Finanziario e Scienza delle finanze*, nº 3, 1992.
- FROMMEL, S.N.: *Imposición de Filiales Sucursales y Subsidiarias en Europa Occidental, Canadá y EE.UU.*, Edersa, Madrid, 1981.
- FUENMAYOR FERNÁNDEZ, A y TORTOSA CHULIÁ, M.A.: "La transparencia fiscal y la doble imposición", *Impuestos*, nº11/93.
- GAFFNEY, D.J., WHEELER, J.E. & SKADDEN, D.H.: *Principles of Federal Income Taxation*, Mc. Graw Hill, New York, 1984.
- GAMBIER, C. & MERCIER, J.Y.: *Taxes in France*, Francis Lefevre Editions/Kluwer Law, Deventer, 1990.
- GANDENBERGER, O.: "Der Einfluss der Einkommen -und Koperschaftsteuer auf die Internationales Wirtschaftströme", en *Grundfragen des Internationales Steuerrecht*, Verlag Dr.Otto Schmidt, Köln, 1985.
- GANN, P.: "The concept of an independent foreign tax credit", *The Tax Law Review*, vol.38, Number one, 1982.
- GARBARINO, C.: *La Tassazione del Reddito Transnazionale*, Cedam, Padova, 1990.
- GARCÍA AÑOVEROS, J.: "Algunos problemas de compensación de pérdidas en el impuesto de sociedades", *Civitas, REDF*, nº1/74.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, E y FERNANDEZ, T.R.: *Curso de Derecho Administrativo*, Civitas, Madrid, 1994.
- GARCÍA LUIS, T.: *Impuesto sobre Sociedades: Desgravaciones por Inversión y Creación de Empleo*, Lex Nova, Valladolid, 1990.
- GARCÍA MARTÍN, J.: "Las deducciones en la cuota del IRPF", *RDFHP*, vol.XXIX, nº142.
- GARCÍA NÓVOA, C.: *La Devolución de Ingresos Tributarios Indebidos*, IEF, Madrid, 1993.
- GARCÍA OLMEDO DOMÍNGUEZ, R.: "El informe Rudding: una aproximación del resultado contable y la base imponible del impuesto sobre sociedades", *CT*, nº68, 1993.
- GARCÍA PRATS, F.A.: "Triangular cases and residence as a basis for alleviating international double taxation. Rethinking the subjective scope of double tax treaties", *Intertax*, nº11/94.
- "Problemas internacionales de la tributación de los partnerships. Reunión de la IFA de 1995", *RDFHP*, nº238/95.
- "Los cánones en los CDI y su tributación", *Revista General del Derecho*, nº579/92.
- "Application of the Parent/Subsidiary Directive to permanent establishments abroad?", *European Taxation*, June, 1995.
- GARLATTI, E.: *L'Enterprise Internationale face à L'Impot -Evasion ou Surimposition?*, Larcier, Bruxelles, 1974.
- GASTON PERERA, C.: "Double tax treaties in the Eastern Caribbean", *British Tax Review*, nº5, 1993.
- "Tax amnesties and fundamental rights", *Intertax*, nº 6-7/94.
- GATOO ECHARRI, J.: "Tributación en el IRPF de las personas físicas no residentes en España", *RDFHP*, nº185-186.
- GEST, G. et TIXIER, G.: *Droit Fiscal International*, Puf, Paris, 1990 y 1991.
- GIANNINI, A.D.: *Istituzioni di Diritto Tributario*, Giuffrè, Milano, 1974.
- GIARDINA, E.: *Basi Teoriche del Principio de Capacità Contributiva*, Giuffrè, Milano, 1961.
- GIFFORD, J.: "US tax effects of foreign analysis", *Yale Law Journal*, nº83/73.

- GIRBAU PEDRAGOSA, R.: "Ley fiscal española y primacía comunitaria", *Impuestos*, nº22/93.
- GLAUTIER, M.W. & BASSINGER, F.W.: *A Reference Guide to International Taxation*, Lexington books, Toronto, 1987.
- GOLDBERG, S.H. & ALPERT & FEINGOLD: "Nº 482 allocation where foreign law prohibited payments", *Journal of Taxation*, nº1, vol.77., 1992.
- GOLDEBERG, S.H.: "The nature of a partnership", en *Essays of International Tax Law*, Kluwer, Deventer, 1993.
- GOLDSWORTH, J.G.: "European Court of Justice rules Dutch law discriminatory", *Tax Notes Int'l*, vol.9, nº7/94.
- "UK Inland Revenue revises basket on K residence for tax purposes", *Tax Notes Int'l*, vo.9, nº1/94.
- GOMEZ CASTANEDA A.: "La armonización fiscal y los objetivos de la integración europea", *CT*, nº 62/92.
- GOMI, Y.: *Guide to Japanese Taxes*, Zaikei Shoho Sha, Tokyo, 1994.
- GONDRA ROMERO, J.M.: "Integración económica e integración jurídica en la CEE", en *Tratado de Derecho Comunitario Europeo. Estudio Sistemático del Derecho Español*, Tomo 1, Madrid, 1986.
- GONZÁLEZ AGUILAR, C.: "La problemática del reparto de las cargas públicas entre los ciudadanos", *RDFHP*, nº 222 y 224, 1992 y 1993.
- GONZALEZ GARCÍA, E.: *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Tomo 1, Edersa, Madrid, 1982.
- "Presunciones y ficciones en materia tributaria", *CT*, nº61/92.
- GONZALEZ POVEDA, V.: *Tributación de No Residentes*, La Ley, Madrid, 1989 y 1994.
- *Tratados y Convenios Internacionales*, Ciss, Valencia, 1988 y 1993.
- *Impuesto sobre Sociedades*, Pirámide, Madrid, 1988.
- "El impuesto sobre sociedades y la doble imposición internacional", *CT*, nº56.
- "La obligación real en la normativa de IRPF (análisis de los puntos de conexión)", *CT*, nº65, 1993.
- "Convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de beneficios entre empresas asociadas", *Noticias CEE*, nº 74, 1991.
- "La tributación de los no residentes en la ley 18/91", *Civitas*, nº75/92.
- "La subcapitalización: un problema nuevo del Impuesto sobre Sociedades", *Impuestos*, Tomo II, 1992.
- "La propiedad inmueble y el no residente", *Impuestos*, nº7/95.
- "Rentas obtenidas por medio de establecimiento permanente", *GF*, nº32, 1986.
- "Régimen fiscal de las sociedades matrices y filiales en la CEE", *Noticias CEE*, nº96/93.
- "El nuevo Modelo de Convenio", *RDFHP*, nº225-226/93.
- GOTA LOSADA, A.: *Tratado del Impuesto de Sociedades*, Tomos 1, 2 y 3, Extecom, Madrid, 1988 y 1989.
- *Tratado del Impuesto sobre la Renta*, Ed.Derecho Financiero, Madrid, 1973.
- "La internacionalidad de los impuestos sobre la renta, sociedades y patrimonio", en *Relaciones Fiscales internacionales*, IEF, Madrid, 1987.
- GOUTHIERE, B.: *Les Impôts dans les Affaires Internationales*, Francis Lefebvre, 1991 y 1994.
- GRACIA ESPINAR, E. y PALACIOS, J.: "¿ Es necesaria la armonización de la fiscalidad directa en el mercado único?", *GF*, nº132/95.
- GRAMWELL, F.: "Calculating the foreign tax credit limitation on a per country basis", *Tax Notes*, nº28/85.
- GRIZIOTTI, B.: *Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda*, Reus, 1958.
- GUARDANS CAMBO, I.: *Contrato Internacional y Derecho Imperativo Extranjero*, Aranzadi, Pamplona, 1992.
- GUMPEL, H.J.: *Taxation in the Federal Republic of Germany*, ITP/CCH, New York, 1969.
- GUSTAFSON, Ch.H. & PUGH, R.: *Taxation of International Transactions*, Commerce Clearing House, Chicago, 1993.
- GUTIERREZ DE PABLO, G.: "Diversos aspectos internacionales de la planificación fiscal internacional y el uso de los paraísos fiscales. Análisis de algunas medidas de prevención", *Impuestos*, 10/95.
- GUTIERREZ SÁNCHEZ, REGIFE LONGEDO, TOMÁS HERNÁNDEZ: "Aspectos internacionales de la evasión y el fraude fiscal", *Impuestos*, nº22, 1993.
- HADARI, H.: "Tax treaties and their role in the financial planning of a MNE", *Am.J.Comp.L.*, nº20/72.
- HAMAECKERS, H.M.A.: "Multilateral instruments on the avoidance of double taxation", *IBFD*, March, 1986.
- HANCKOK, D.: *An Introduction to Taxation*, Chapman & Hall, London, 1994.
- HARLEY, G.J.: *International Division of the Income Tax Base of Multinational Enterprise (a treatise of the unitary business concept)*, Multiestate Tax Commission, Colorado, 1981.
- HARRIS, H.H.: "NAFTA and the taxation of Corporate investment: a view from within NAFTA", *Faculty of Law of Western Ontario*, September, 1994.
- HAUCK, A.: "Germany: interpretation of the so-called <regress-clauses> in double tax treaties", *Intertax*, nº2/96.
- HAY, D. & HONER, F. & OWENS, J.: "Past and present work in the OECD on transfer pricing and selected issues", *Intertax*, nº10/94.
- HAYNES, D.E.: "Tax treaties and tax neutrality: a proposal being considered by Indonesia", *Minn.L.Rev.*, nº56/72.
- HELLAWELL, D.: "US taxation and less developed countries: a critical appraisal", *Col.L.Rev.*, nº66/68.

- HERNANI LACASA Y DEL PASO BENGEOA: *Comentarios al Nuevo Reglamento del IRPF*, Gaceta fiscal, 1992.
- HERNAEZ, J. y ECHEVARRIA, F.: "Régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros de la CEE. Directiva 90/435/CEE", *Quincena fiscal*, nº 9, 1992.
- HERRERA DE MOLINA, P.: *La Exención Tributaria*, Cólax, Madrid, 1990.
- HERVÁS CUARTERO, E.: "Liberalización del control de cambio. Operaciones financieras entre residentes y no residentes", *Impuestos*, Tomo II, 1992.
- HINNECKENS, L.: "Compatibility of bilateral tax treaties with EC law. The rules", *EC Tax Review*, nº4/94.
- "Compatibility of bilateral tax treaties with European Community law. Applications of the rules", *EC Tax Review*, nº4/95.
- HINOJOSA TORRALVO, J.J.: *Los Créditos de Impuesto en el Sistema Tributario Español*, Cedecs, Barcelona, 1995.
- HOFFMAN, W. & RAABE, W. & SMITH, J.: *Corporations, Partnerships, Estates and Trusts*, West, St. Paul, 1994.
- HÖHN, E.: "Commentaire a l'art.46 al.2 de la Constitution Fédérale de la Confédération Suisse" en *Commentaire de la Constitution Fédérale de la Confédération Suisse*, vol.III, Helbing and Lichtenhahn, Bale, 1991.
- HORST, T.: "Transfer pricing in the US" en *The Tax Treatment of transfer pricing*, vol.3, IBFD, Amsterdam, 1994.
- HUESA VINAIXA, R.: "La delimitación de competencias CEE-Estados miembros en los -acuerdos mixtos- estudio de la práctica reciente", *RJE*, vol.11, nº1, 1984.
- HUSSEY, W.M. & LUBICK, D.C.: "Basic World Tax Code and commentary", *Tax Notes Int'l*, vol.5, nº23, 1992.
- IFA: *Les Mesures Unilatérales D'Eviter la Double Imposition*, CDFI, vol.XLI, Madrid, 1959.
- *Les Mesures Unilatérales D'eviter la Double Imposition*, CDFI, vol.LXVIb, Kluwer, Deventer, 1981.
- *Interpretation of Double Taxation Conventions*, CDFI, vol.LXXVIIIa, Kluwer, Netherlands, 1993.
- *Recognition of Foreign Enterprises as Taxable Entities*, CDFI, vol.LXXIIIa), Kluwer, Netherlands, 1988.
- "Interpretation of tax treaties", *IBFD*, February, 1986.
- *Resolution of Tax Treaty Conflicts by Arbitration*, Kluwer, Deventer, 1994.
- *Les Règles pour Déterminer L'Origine National ou Étrangere des Revenus et des Charges*, CDFI, vol.LXVb, Kluwer, Deventer, 1980.
- *Les Criteres D'Imputation des Recettes et Dépenses entre Sociétés Intépendantes dans Differentes Pays, Parties ou Non de Conventions Internationales á la Double Imposition*, CDFI, IBFD, Amsteerdam, 1971.
- INFORME DE LA REAL COMISION E INVESTIGACION SOBRE LA FISCALIDAD (Informe Carter), IEF, Madrid, 1975.
- INGROSSO, M.: *Il Credito D'Imposta*, Giuffrè, Milano, 1984.
- ISAAC, G.: *Manual de Derecho Comunitario General*, Ariel, Barcelona, 1990.
- ISENBERGH, J.: *International Taxation*, vol. 1 y 2, Little Brown & Co., Boston, 1990 y 1993 (supplement).
- "The foreing tax credit: royalties, subsidies and creditability taxes", *The Tax Law Review*, vol.31, nº3, 1984.
- IZARRA FERNÁNDEZ, R.: "La falta de reconocimiento por los tribunales españoles del efecto -predeterminado- de las Directivas comunitarias en materia fiscal: una visión diacrónica", *CT*, nº67, 1993.
- JACQUEMIN, A. & PARMENTIER, C.: *La Double Imposition Économique des Bénéfices de Sociétés et les Mesures D'Allégement (vers une solution européenne)*, Vander, Louvain, 1968.
- JACKSON, J.: *The World Trading System*, Mit Press, Massachussets, 1992.
- JANN, M.: "The implementation of EC Direct and Indirect Directives in Austrian Tax Law", *EC Tax Review*, nº3/95.
- JANS, Ph.: *Les Transferts Indirects de Bénéfices entre Sociétés Interdépendantes (Droif fiscal Belge et Comparé. Perspectives Internationales et Communautaires Européennes)*, Bruylant, Bruxelles, 1976.
- JARACH,D.: *El Hecho Imponible*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1992.
- JARNEVIC, P.: *Droit Fiscal International*, Economica, Paris, 1985.
- JIMÉNEZ DE ARECHAGA: *El Derecho Internacional Contemporáneo*, Tecnos, Madrid, 1980.
- JIMÉNEZ BLANCO, J.: "Métodos para evitar la doble imposición en el MC OCDE: su planificación en el CDI USA-España para evitar la doble imposición", en *Estudios sobre el Convenio para evitar la doble imposición entre España y EE.UU.*, Gaceta fiscal, Madrid 1991.
- LACASA ASO, I.: "Análisis jurídico-fiscal de las distintas formas de implantación de las empresas españolas en Portugal", *Quincena fiscal*, nº1-2, Aranzadi, 1992.
- "El convenio de doble imposición con Australia", *Quincena fiscal*, nº 4, Aranzadi 1992.
- LOENGARD, R.O.: "Tax treaties, partnerships and partners: exploration of a relationship", *The Tax Lawyer*, vol.29, nº1, 1975.

- KAMENOVA, T.: "Bilateral investment agreements", *Recueil des Cours de l'Académie de Droit International*, 1990.
- KAPLAN, R.L.: *Federal Taxation of International Transactions*, West, St. Paul, 1988.
- KAVERLAARS, P.: "Direct taxation and some basic principles in EC Law: a general review", *Intertax*, nº12/93.
- KELLEY, P.L., DE BANDT, VAN HECK & LAGAE: "EU arbitration convention ratified by all members", *Tax Notes Int'l*, vol. 9, nº7/94.
- KER, M.E.: *The Tax Treaty Interpretation*, Depth Publishing, London, 1994.
- *The International Tax Treaties Service*, Depth Publishing Ltd., vol. 1 y 2, London, 1977.
- KERGALL, Y.: "Double taxation: an assessment of the last EC proposals in the light of existing regimes as implemented by national laws and bilateral treaties", *Intertax*, nº10/90.
- "Using the Treaty of Maastricht to combat discriminatory practices in 1995. Examples in France", *Intertax*, nº4/95.
- KERLAN, P.: "International disputes with respect to tax conventions. The French view" en *1977 Tax Treaties and Competent Authority*, Matthew Bender, New York, 1978.
- KHOKHAR, A.A.: "Definition of a resident alien -final regulations under section 77101 (b)", *Tax Mgmt. Int'l. J.*, vol. 22, nº1, 1993.
- KINGSON, Ch.I.: "The foreign tax credit and its critics", *The American Journal of Tax Policy*, vol. 9, nº1, 1991.
- KILBÖCK, Y. & SCHOLTEN, G.: "Legislative developments in direct taxation", *EC Tax Review*, nº1, 1994.
- KILLIUS, J. & RIEGER, N.: "International aspects of income tax" en *German Tax & Business Law Guide*, Commerce Clearing House, Bicester, 1994.
- KILLIUS, J.: "The EC Arbitration Convention", *Intertax*, nº10/92.
- KINVEN, J. Mc.: "Russia Taxation overview" en *Business and Commercial Law in Russia*, Mc Graw Hill, Colorado, 1994.
- KLUGMAN, G.: *A Subsidiary in a Developing Country*, Harvard Law School, Cambridge, 1992.
- KNECHTLE, A.: *Basic Problems in International Fiscal Law*, H.F.L. Publishers Ltd., London, 1979.
- KNIGHT, L.G.: "Do the foreign tax credit and the new source rules of income create the potential double taxation?", *Int'l Tax & Bus. Law.*, vol. 7, nº2/89.
- KNOBBE-KEUK, B.: "The EC Corporate Tax Directives -antiabus provisions, direct effect, German implementation law", *Intertax*, nº8-9/92.
- "Restrictions to fundamental freedoms enshrined in the EC-treaty by discriminatory tax provisions -Ban and justification", *EC Tax Review*, nº3/94.
- "ECJ bans discrimination against non-residents", *Intertax*, nº5/95.
- KRABBE, H.: "Verlustberück bei Auslandseinkünften", en *Grundfragen des Internationalen Steuerrecht*, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 1985.
- KRAGEN, J.: "Avoidance of international double taxation arising from s.482 allocations", *Calif. Law Rev.*, nº60/79.
- KRAUSE, M.: "Droit fiscal applicable aux transactions internationales en matière d'imposition des revenus et de la fortune", *Intertax*, nº4/77.
- KRUSE, H.W.: *Steuerrecht*, C.H. Beck'sche, Munich, 1973, (trad. española de P. Yebra Martul-Ortega y M. Izquierdo Macias-Picavea, Edersa, 1978).
- KUIPER, W.G.: "Unilateral relief measures for the avoidance of double taxation", *IBFD*, 1981.
- KUNTZ, J.D. & PERONI, J.: *US International Taxation*, vol. 1 y 2, Warren, Gorham & Lamont, Boston, 1994.
- LAFONTA: *Opérations internationales*, Francis Lefevre, Paris, 1985.
- LA PÉRGOLA, A.: *Poder Exterior y Estado de Derecho*, Universidad de Salamanca, 1987.
- LASARTE, J. y RAMÍREZ, S. y AGUALLO, A.: *Jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia Financiera y Tributaria (1981-1989)*, Tecnos, Madrid, 1990.
- LASCANO, R.: "Tratados tributarios, inversión extranjera y análisis económico", en *Estudios de Doble Imposición Internacional*, IEF, Madrid, 1979.
- LAWRENCE, R.C.: *International tax and Estate planning*, Practising law Institute, New York, 1983.
- LEANDRO-CARDOS RUIZ, JC.: "La noción de obligación financiera y los tratados internacionales", *Civitas REDF*, nº59.
- LEHMANN: *Tratado de Derecho Civil, Revista de Derecho Privado*, Madrid, 1956.
- LEVEY: "Allocating foreign source income", *Journal of Taxation*, nº12/85.
- LEJEUNE VARCARCEL, E.: *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Tomo 1º, Edersa, Madrid, 1982.
- LEWIS, C. & MOORE, S.: "Duties, Directives in European Community Law", *Public Law Review*, I-212, Spring 1995.

- LIEBMAN, H.: "The US tax credit system following the Tax Reform Act of 1986", *The Journal of Strategy in International Taxation*, vol.4, nº1/88.
- LÓPEZ ESPADAFOR, C.M.: *Fiscalidad Internacional y Territorialidad del Tributo*, Mc.Graw Hill, Madrid, 1995.
- "Las normas de Derecho internacional tributario y de Derecho tributario internacional", *Impuestos*, nº23/94.
 - "El poder tributario de las Comunidades Europeas", *Civitas, REDF*, nº84/94.
- LÓPEZ GETA, J.M.: "La transparencia fiscal: dificultades para una aplicación congruente", *Impuestos*, nº4, 1990.
- LOUIS, J.V.: *El Ordenamiento Jurídico Comunitario*, Colección perspectivas europeas, Bruselas, 1991.
- "Los efectos de las sentencias del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas", *RIE*, vol.10, nº1, 1983.
- LOZANO SERRANO, C.: *Consecuencias de la Jurisprudencia constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario*, Civitas, Madrid, 1990.
- *Exenciones Tributarias y Derechos Adquiridos*, Tecnos, Madrid, 1988.
- LYON-CAEN, G. y LYON-CAEN, L.: *Droit Social International et Européen*, Dalloz, Paris, 1991.
- LYONS, T.: "The reform of the law of domicile", *British Tax Review*, nº1 (1-64), 1993.
- MAGAÑA, A.: "La armonización fiscal en Centroamérica: una cuestión pendiente", *RDFHP*, nº 212, 1991.
- MAGRANER MORENO, F.J. y QUILES BODÍ, F.J.: "La aplicación del principio de culpabilidad en el Derecho tributario sancionador", *JT*, nº60/95.
- MALHERBE, J.: *Droit Fiscal International*, Maison Larcier, Bruxelles, 1994.
- MANGANELLI, A.: "Italian Ministry of Finance issues circular on dividend tax refunds under parent/subsidiary Directive and tax treaties", *Tax Notes Int'l*, vol.9, nº15/94.
- MANGAS MARTÍN, A.: *Derecho Comunitario Europeo y Derecho Español*, Tecnos, Madrid, 1987.
- "La obligación de derogar o modificar el Derecho interno incompatible con el Derecho Comunitario: evolución jurisprudencial", *RIE*, vol.14, nº2, 1987.
- MANTERO SÁENZ: "Los pactos fiscales", *XIX Semana de Estudios de Derecho Financiero*, IEF, Madrid, 1971.
- MANTOVANNO, G.: "Aspetti problematici dell'attuale disciplina del credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero", *Il Fisco*, 1990.
- MAROTO SÁEZ, A.: "Sociedades transparentes: socios no residentes", *Impuestos*, Tomo II, 1989.
- "Impuestos sobre la renta de las personas físicas y sobre sociedades. Diferencias para una reflexión en tributación de no residentes", *Impuestos*, nº13, 1991.
 - "Entidades residentes en España y rendimientos obtenidos por no residentes", *Impuestos*, nº23/94.
- MARTÍN DELGADO, J.M.: "Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución de 1978", *CT*, nº60/79.
- MARTÍNEZ, J.C.: *Les Conventions de Double Imposition*, Litec, Paris, 1986.
- MARTÍNEZ AGUADO, J.: "La deducción por doble imposición jurídica internacional", *CT*, nº52, 1985.
- MARTÍNEZ GENIQUE, A.: "La imposición directa en la entrada en las Comunidades Europeas: armonización fiscal comunitaria en materia de imposición directa", en *XXXIII Semana de Estudios de Derecho Financiero*, IEF, Madrid, 1985.
- MARTÍNEZ GIMÉNEZ C.: *La Imposición sobre la Renta de los Grupos de Sociedades*, La Ley, Madrid, 1991.
- MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: *Derecho Tributario: Estudios sobre la Jurisprudencia Tributaria*, Civitas, Madrid, 1985.
- "Notas sobre la tributación de no residentes", *Impuestos*, nº3, 1986.
- MARTÍNEZ MARTÍNEZ, J.M.: "EL IS del futuro" en *XXXVI Semana de Estudios de Derecho Financiero*, IEF, Madrid, 1988.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A.: "El Informe del Comité de Expertos independientes en imposición sobre las sociedades de 18 de marzo de 1992", *Civitas, REDF*, nº80, 1993.
- "EC Law and clauses on limitation of benefits in the treaties with US after Maastricht and the US-Netherlands tax treaty", *EC Tax Review*, nº2/95.
- MARTÍN QUERALT, J.J.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, 1992, 1993 y 1995.
- "Competencias de las Cortes generales en la conclusión de tratados internacionales que se refieren a la Hacienda Pública", en *Funciones Financieras de las Cortes Generales*, Publicaciones del Congreso de Diputados, serie IV, nº12, Madrid, 1985.
 - "La política fiscal europea", (junto a Martínez Lafuente), en *Tratado de Derecho Comunitario*, tomo III, Civitas, 1986.
 - "El impuesto sobre la renta de las personas físicas", en *Curso de Derecho Tributario Español. Parte Especial*, Marcial Pons, Madrid, 1994 y 1995.
 - *Comentarios al IRPF*, (obra colectiva), Civitas, Madrid, 1983.

- MARZO CHURRUCA, S.: "Diferencias existentes entre el proyecto de convenio de doble imposición sobre la renta y el patrimonio de la OCDE 1963, y el convenio modelo sobre la renta y el patrimonio de la OCDE 1977", en *Estudios de doble imposición internacional*, IEF, Madrid, 1979.
- MASSONE, P.: "Taxation of income derived by non-residents in Latin America", *IBFD*, April, 1968.
- MATA SIERRA, M.T.: *La Armonización Fiscal en la Comunidad Europea*, Lex Nova, Madrid, 1993.
- MATSUSHITA, M & BEYER, V.L.: "Japanese Taxation System", en *Japan Business Law Guide*, Commerce Clearing House, Chicago, 1988, 1994.
- MATTHEWS, K.: "Dividend article in OECD Model Treaty needs revision: revenue sharing model proposed", *Tax Notes Int'l*, 28 November, 1994.
- MATTSON, N.: "IS the multilateral convention a solution for the future? -Comments with reflection to the Nordic experience", *Intertax*, nº9, 1985.
- MAVRAGANIS, G.: "Greece: the implementation of the mergers and the parent-subsidiary Directives and the ratification of the arbitration conventions", *Intertax*, nº3, 1994.
- MAYSTADT, Ph.: "EMU: the tax challenges ahead", *EC Tax Review*, nº1, 1994.
- MAYR, S.: "Implementation of the Parent-Subsidiary Directive", *IBFD*, September, 1993.
- MC DANIEL, P.R. & AULT, H.J.: *Introduction to US International Taxation*, Kluwer Law, Boston, 1989.
- MC DANIEL, P.R.: "NAFTA and formulary apportionment: an exploration of issues" en *Essays on International Taxation*, Kluwer, Deventer, 1993.
- "Corporate income taxation in the North American Free Trade Zone: a policy perspective", *New York law School Tax Colloquium*, September 23, 1994.
- MC GREGOR, E.: "Implementation of the EC Parent/Subsidiary Directive in the various member States", *IBFD*, July, 1992.
- MC INTYRE, M.J.: *The International Income Tax Rules of US*, vol. 1 y 2, Butterworths, New Hampshire, 1991.
- "Using NAFTA for introduce formulary apportionment", *Tax Notes Int'l*, nº8/93.
- MC LURE, Ch. & SINN, H.W & MUSGRAVE'S, P and R & VOGEL, K. and others: *Influence of Tax Differentials on International Competitiveness*, Kluwer, Neetherlands, 1990.
- MC LURE, Ch.: "Coordinating business taxation in the Common Market. The Rudding Committee Report", *EC Tax Review*, nº1/93.
- MELERO GUAZA: "La doble imposición en el marco de la CEE. Especial referencia a los dividendos", en *Constitución y Normas Tributarias*, Aranzadi, Pamplona, 1991.
- MENÉNDEZ MORENO, A.: *Aproximación al Concepto y al Método del Derecho Financiero y Tributario*, Burgos, 1988.
- MERINO JARA, I.: "Nuevas iniciativas comunitaria sobre la tributación de determinadas rentas obtenidas por no residentes: la recomendación de la Comisión de 21 de diciembre de 1993", *JT*, 1993, vol.III, pp.1038 y ss.
- MICHELIG, G.: *Opere Minore di Diritto Tributario*, Giuffrè, Milano, 1982.
- MILLÁN MORO, L.: *La Armonización de Legislaciones en la CEE*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1986.
- "Aplicabilidad directa y efecto directo en Derecho Comunitario del TJCE", *RIE*, vol.11, nº1, 1984.
- MIRAULO, A.: *Doppia Imposizione Internazionale*, Giuffrè, Milano, 1990.
- MIYATAKE, T. & TOYAMA, K. & NAKATAMI, E.: "Japanese Taxation: an overview" en *Doing Bussiness in Japan*, vol.5, Commerce Clearing House, Chicago, 1988.
- MONTOYA MELGAR, GALIANA MORENO, SEMPERE NAVARRO: *Derecho Social Europeo*, Tecnos, Madrid, 1994.
- MOORE, F.E: *Digest of Federal Tax Decisions*, Fleet-Mc.Ginley Inc., Baltimore, 1934.
- MOORE, M.L. & OUTSLAY, E.: *US Tax Aspects of Doing Business Abroad*, American Institute of certified public accountants, New York, 1991.
- MOORE, M.R., & WEBB, N.C.: "Residence in the UK and the scope of UK taxation for individuals -a consultative document", *IBFD*, March, 1989.
- MORENO TORRES, M.: "La aportación en especie a las entidades mercantiles y la obligación de retener a los no residentes", *Impuestos*, nº3/95.
- MORIES JIMÉNEZ, M.T.: "La tributación de los no residentes en el IRPF tras la recomendación 94/79/CEE de la Comisión de 21 de diciembre de 1993. (Comentarios a la STJCE de 14 de febrero de 1995)", *QF*, nº14/95.
- MORRIS, A.: "Fiscalidad de no residentes a partir del 1 de enero de 1992", *Impuestos*, nº 20, 1992.
- MORSELLI: *Corso di Scienza della Finanza Pubblica*, Cedam, Padova, 1949.
- MOSCHETTI, F.: *El Principio de Capacidad Contributiva*, (trad. Calero Gallego y Navas Vázquez), IEF, Madrid, 1980.
- *La Capacità Contributiva*, Cedam, Padova, 1993.

- MÖSSNER, J.: "Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerungs -Vorzüge, Nachteile, aktuelle Probleme" en *Grundfragen des Internationalen Steuerrecht*, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 1985.
- MUSGRAVE, R.A. & MUSGRAVE, P.: *Hacienda Pública. Teórica y Aplicada*, Mc. Graw Hill, Madrid, 1991.
- "International equity" en *Modern Fiscal Issues. Essays in honor of Carl Shoup*, Toronto University Press, Toronto, 1972.
- NAGY, T.: "CMEA: Multilateral agreements for the avoidance of double taxation", *Intertax*, nº4/80.
- "Multilateral tax agreements and tax coordination in the CMEA", *IBFD*, 1979.
- NAKAO, T.: "The foreign tax credit system: recent amendments (Japan)", *IBFD*, November, 1989.
- NAVARRO, G.: "Problemática fiscal de las inversiones extranjeras en España", *XXXVI Semana de Estudios de Derecho Financiero*.
- NAVARRO FAURÉ, A.: *El Domicilio Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1994.
- NAVARRO PÉREZ, J.L.: *La Ley General Tributaria*, Comares, Granada, 1990.
- NEWMAN, J.CH.: *French Tax & Business Law Guide*, Commerce Clearing House, Bicester, 1994.
- NIBOYET, J.P.: "Les doubles impositions au point de vue juridique", *RCDH*, vol.31(1930-I).
- NICHOLSON, B.: "UK: taxation of foreign nationals", *IBFD*, March 1992.
- NÖEL, Y.: *La Double Imposition Internationale Résultant des Redressements Comptables entre Sociétés Apparentées et Son Élimination*, Sofirom, Lausanne, 1990.
- NORR, M. & KERLAN, P.: *Taxation in France*, Harvard Law School (TTP), CCH, Chicago, 1966.
- NORR, M.: "Jurisdiction to tax international income", *Tax L.Rev.*, nº17/62.
- NÚÑEZ PÉREZ, G.: "Hecho imponible. No sujeción y exención", en *Comentarios a la LGT y Líneas para su Reforma (homenaje a F.Sáinz de Bujanda)*, Tomo 1, IEF, Madrid, 1991.
- OCDE: *Modelo de Convenio para Evitar la Doble Imposición Internacional y Prevenir la Evasión Fiscal en los Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio*, OCDE, Paris, 1963, 1977, 1992, 1995.
- *Modèle de Convention Fiscale: Quatre Études Complémentaires*, OCDE, Paris, 1992.
- *The OECD Declaration and Decisions on International Investment and Multinational Enterprises*, OECD, Paris, 1991.
- *Prix de Transfert et Entreprises Multinationales. Trois Études Fiscales*, OECD, Paris, 1984.
- *Les Aspects Fiscaux des Prix de Transfert Pratiqués au sein des Entreprises Multinationales. Les Propositions Américaines de Règlements*, OECD, Paris, 1993.
- *Traitement National des Entreprises sous Contrôle Étranger*, OECD, Paris, 1993.
- *Taxation and Investment Flows: an Exchange of Experiences between the OECD and the Dynamic Asian Economies*, OECD, Paris, 1994.
- *La Sous-Capitalisation*, OECD, Paris, 1987.
- *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises*, Paris, 1994 (*Intertax*, nº8-9/94).
- *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. Part II. Applications*, (*Intertax*, nº6-7/95).
- *Model Convention for Mutual Administrative Assistance in the Recovery of Tax Claims*, Paris, 1981.
- OFFERMANS, R.: "Tax treaties in conflict with the EC Treaty: the incompatibility of Anti-abuse provisions and EC Law (Conference 13 March 1993, Fiscal Institute of Friburg)", *EC Tax Review*, nº2/95.
- OH, Y.S.: *The US Policy on Tax Sparing Credit: its Formation and Theoretical Defects*, Harvard Law School, Cambridge, 1985.
- OJEDA MARÍN, A.: "El Reino de España en el mercado internacional de capitales", *RDFHP*, nº215, 1991.
- OKAMURA, K.: *Legal Aspects of Doing Business in Japan*, ITP/CCH, Cambridge, 1988.
- OLIVER, J.D.B.: "Unilateral relief: the issues in *Yates vs. GCA*", *British Tax Review*, nº3 (185-248), 1993.
- "Deduction of tax at source", *Intertax*, nº3/90.
- "Interest, dividend and the elimination of double taxation (articles 10, 11 and 23)", *Intertax*, nº12/92.
- ONRUBIA FERNÁNDEZ: "Ingresos y gastos por operaciones vinculadas: Ley 61/78. Problemática en el ámbito internacional", *Actualidad Financiera*, nº24/88.
- OOSTERHIUS, P.W.: "Recent and pending foreign tax legislation" en *Current Developments in International Taxation*, Practising Law Institute, New York, 1993.
- O'REILLY, D.: *Income Taxation in the Asean Countries*, Asian Pacific Tax and Investment Research Center, Singapore, 1989.
- ORÓN, G.: "Aporías jurisprudenciales en materia de doble imposición interna", *JT Aranzadi*, nº48/94.
- ORROCK, D.: "Foreign tax credits (Australia)", *IBFD*, November, 1986.
- ORTIZ-ARCE DE LA FUENTE, A.: "La libre circulación de capitales en la jurisprudencia comunitaria y el ordenamiento comunitario español", en *El Derecho Comunitario Europeo y su Aplicación Judicial*, Civitas, Madrid, 1993.

- ORTIZ CALZADILLA, R.: "El impuesto sobre sociedades en la CEE", *HPE*, nº96/85.
- OTERO CASTELLO, J.: *Fiscalidad Internacional Española*, Madrid, 1973.
- OWENS, E. & FORRY, J.I.: "Can the foreign tax credit be shifted by agreement?", *Journal of Taxation*, nº3, vol.31, 1969.
- OWENS, E.: *The Foreign Tax Credit*, Harvard Law School, Cambridge, 1961.
- "An analysis of the new law's impact on foreign income and foreign taxpayer's", *The Journal of Taxation*, vol.52, 1970, nº4.
- PALAO TABOADA, C.: "Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva", en *Estudios Jurídicos en Homenaje al Prof F. De Castro*, Tecnos, 1976.
- "La subcapitalización y los convenios de doble imposición", *Revista de Estudios Financieros*, nº137-138.
- "El procedimiento amistoso en los CDF", *HPE*, nº16/72.
- "La disminución retroactiva de beneficios fiscales y los Decretos-leyes en materia tributaria", *CT*, nº43/82.
- "¿Quiénes son los sujetos pasivos en la unidad familiar?", *GF*, nº59/88.
- "Los principios de capacidad económica e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español", *Civitas, REDF*, nº88/95.
- *Comentarios a la Ley del IRPF*, Civitas, Madrid, 1983.
- "La protección constitucional de la propiedad privada como límite al poder tributario", en *Hacienda y Constitución*, IEF, Madrid, 1979.
- "La posición del contribuyente frente a la Hacienda Pública", *CT*, nº69/94.
- *Doble imposición internacional*, (obra colectiva), IEF, Madrid, 1972.
- "La retención a cuenta", *RDFHP*, nº74, 1968.
- PAREJO ALFONSO, L.: "Algunas cuestiones de Derecho Público interno en relación con los tratados, convenios y acuerdos internacionales, en especial el control jurisdiccional", en *La Celebración de Tratados Internacionales en España*, Ed.MAE, Madrid, 1980.
- PARRONDO AYMERICH Y RAMÍREZ MEDINA, E.: *Comentarios al nuevo IRPF*, Ed. Centro de Estudios del Seguro, Madrid, 1991.
- PASTOR RIDRUEJO J.J.: *Curso de Derecho Internacional Público y Organizaciones Internacionales*, Tecnos, Madrid, 1992 y 1994.
- PATRICK, R.J.: "US negotiating objectives and Model treaties" en *1977 Tax Treaties and Competent Authority*, Matthew Bender, New York, 1978.
- PELECHA ZOZAYA, F.: *Hacienda Pública y Derecho Comunitario*, Tomo I, Escuela de Hacienda Pública, Madrid, 1992.
- PELLICER ZAMORA: "Condiciones y tipos de invocabilidad de la Directiva Comunitaria", *RJE*, vol.12, nº1, 1985.
- PÉREZ-BEVIA, A.: *La Aplicación del Derecho Público Extranjero*, Civitas, Madrid, 1991.
- PÉREZ DE AYALA, J.L.: "La doble imposición interna en el Derecho español: problemas y posibles soluciones", en *Conflictos de imposición*, ABAF, Colección Monografías, nº6/95, Madrid, 1995.
- "Los artículos tercero y cuarto de la LGT desde una perspectiva doctrinal actualizada", *CT*, nº50/84.
- PÉREZ GONZÁLEZ J.: "Acción de las Comunidades Autónomas en el exterior y su participación en tratados por España", en *La Celebración de Tratados Internacionales por España*, Ed.MAE, Madrid, 1990.
- PÉREZ RODILLA, G.: "Tributación de las personas y entidades no residentes en territorio español", *Gaceta Fiscal*, nº32, 1986.
- "Novedades en la tributación de no residentes", *Impuestos*, nº13, 1991.
- "La fiscalidad y la libre circulación de capitales" en *Fiscalidad de las Operaciones Financieras*, MEH, Madrid, 1989.
- PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Civitas, Madrid, 1992, 1993 y 1995.
- "Las presunciones de reparto de dividendos en el impuesto sobre las rentas del capital", *Civitas, REDF*, nº1/74.
- "Impuesto sobre el Patrimonio" en *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*, Madrid, 1995.
- "Ingresos tributarios de la Seguridad Social" en *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*, Madrid, 1995.
- "Sobre ajustes fiscales por operaciones vinculadas", *CT*, nº56/86.
- PÉREZ ROYO, I.: *La Nueva Regulación del IRPF*, Marcial Pons, Madrid, 1991.
- *Manual del IRPF*, Marcial Pons, Madrid, 1992.
- PERULLES, J.J.: *Lecciones de Derecho Fiscal. La Relación Jurídico Tributaria*, Bosch, Barcelona, 1957.
- PIEDRABUENA, E., CAMPBELL, I., TAMARRO, F.: "Tributación de las empresas extranjeras no residentes sin establecimiento permanente en España", *RDFHP*, nº160, 1982.
- "Normas constitucionales tributarias", *RDFHP*, nº159, 1982.
- PICCIOTTO, S.: *International Business Taxation*, Quorum books, New York, 1992.

- PIRES, M.: *Da Dupla Tributação Jurídica Internacional sobre o Rendimento*, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, 1984.
- PISTONE A. & LICCARDI, E.: *L' Ordinamento Tributario*, Vol III, Cedam, Padova, 1986.
- PLAGNET, B.: *Droit Fiscal International*, Litec, Paris, 1986.
- PLAMBECK, Ch.T.: "The taxation implications of global trading", *IBFD*, November 1980.
- PÖLLATH, R.: "Taxation in Germany" en *Business Transactions in Germany*, vol.2, Matthew Bender, New York, 1994.
- PONT CLEMENTE, J.F.: *La Exención Tributaria*, Edersa, Madrid, 1986.
- PONT MESTRES M.: "Principio constitucional de capacidad económica y ordenamiento tributario", en *Constitución y Normas Tributarias*, Aranzadi, Pamplona 1990.
- POSTLEWAITE, Ph & COLLINS, M.P.: *International Individual Taxation*, Mc.Graw Hill, Colorado, 1981.
- POTITO, E.: *L'Ordinamento Tributario Italiano*, Giuffrè, Milano, 1978.
- PRADA LARREA, J.L.: "Precios de transferencia y sentido de los ajustes en la fiscalidad interna e internacional", *Carta Tributaria*, Monografías, nº230/95.
- QUINTAS BERMUDEZ J.: "Las relaciones intergrupo en el impuesto sobre sociedades", *RDFHP*, nº 166-168, 1983.
- "Valoración de ingresos y gastos en el impuesto sobre sociedades", en *Comentarios a las leyes tributarias y financieras*, Tomo IV, Vol 2º, Edersa, Madrid.
- RABY, N.: "National implementation of the Parent-Subsidiary Directive: some problems and opportunities identified", *EC Tax Review*, nº4, 1994.
- RÄDLER, J.A.: "Tax treaties and the internal market", *Report Ridding, Anex 6*, Commission, Brussels, 1992.
- "An analysis of European Court Justice's Schumacker decision", *Tax Notes Int'l*, vol.10/20, 1995.
- *Die Direkten Steuern der Kapitalgesellschaften und die Probleme der Steueranpassungen in den sechs Staaten der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft*, Amsterdam, 1960.
- RAMALLO MASSENET, J.: "Incrementos patrimoniales por operaciones entre no residentes", *CT*, nº 66, 1993.
- "El reparto de las competencias tributarias en los distintos niveles o ámbitos de gobierno", en *XIII Jornadas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, Palma de Mallorca, 1987, Memoria AEDF*, Tomo II, Ed.Derecho Financiero.
- "El tipo de gravamen" en *Comentarios a la LGT y Líneas para su Reforma (Libro homenaje a F.Sáinz de Bujanda)*, Vol. 1, IEF, Madrid, 1991.
- "La unidad familiar como sujeto pasivo en el ordenamiento tributario español", *Civitas, REDF*, nº29/81.
- "Hecho imponible y cuantificación de la pretensión tributaria", *Civitas, REDF*, nº20/78.
- "La eficacia de la voluntad de las partes en las obligaciones tributarias", *CT*, nº76/95.
- RAMIREZ MEDINA, E.: "La fiscalidad en las operaciones y mercados financieros", en *Papeles de Economía Española*, nº 32, 1990.
- *Fiscalidad Financiera y Bursátil*, Ciss, Valencia, 1992.
- RAVENSROFT, D.R.: *Taxation and Foreign Currency*, International Tax Programm, Cambridge, 1973, 1982 (1973-1981 Supplement).
- RAVENTÓS CALVO, S.: "La nueva normativa en materia de inversiones extranjeras: el problema fiscal I y II", *Impuestos*, Tomo II, 1992.
- "Los aspectos internacionales de la reforma del IS", *Impuestos*, nº23/94.
- "Los métodos para evitar la doble imposición en la UE", en *Conflictos de imposición*, AEAf, Colección Monografías, nº6/95, Madrid, 1995.
- "El Treaty Shopping en los últimos CDI firmados por España", *Revista de Economía Social y de la Empresa*, nº21/95.
- REAVEY, E.: "IRS restates its denial of foreign tax credits where competent authority relief is not sought", *Tax Mgmt. Int'l J.*, vol.22, nº1, 1993.
- REMIRO BROTONS: "De los tratados a los acuerdos no normativos", en *La Celebración de Tratados Internacionales en España: proble mas actuales*, MAE, Madrid, 1990.
- "Las relaciones exteriores de las Comunidades Europeas", en *Tratado de Derecho Comunitario*, Civitas, Madrid, 1986.
- RENES, J.: "The concept of international double taxation", *Intertax*, nº2, 1981.
- REY ARNAÍZ, A.: "La subcapitalización", *GF*, Anuario 1993, Tomo 1.
- REY, F. y COLLADO, A.: "Aspectos fiscales de la subcapitalización de sociedades: Derecho Comparado", *Impuestos*, Tomo I, 1993.
- REYNOLDS, B.W.: "Foreign corporation liable for income tax on allocated income", *Journal of taxation*, nº6, vol.80, 1994.
- REUTER, P.: *Derecho Internacional Público*, Bosch, Barcelona, 1987.

- RHOADES, R. & LANGER, M.J.: *Income Taxation of Foreign Related Transactions*, vol 1 y 2, Matthew Bender, New York, 1994.
- RITTER, W.: "The German approach to double taxation treaty negotiation", *Intertax*, nº4/91.
- RIVAS GARCÍA, J.I.: "Coordinación internacional de la imposición directa: una introducción a los convenios de doble imposición", *Impuestos*, nº5/94.
- RIVIER, J.M.: "La résidence fiscale des sociétés", *CDFI*, vol.LXXIIa), IFA, Kluwer, Deventer, 1987.
- ROBERTS, D.G.: "A summary of the NAFTA tax treaties", *Tax Notes Int'l*, 28 November, 1994.
- RODRIGUEZ BERELJO, A.: *Introducción al Estudio del Derecho Financiero*, IEF, Madrid, 1976.
- RODRIGUEZ CARRION: *Lecciones de Derecho Internacional*, Tecnos, Madrid, 1992.
- RODRÍGUEZ FERNÁNDEZ, J.: "Las cláusulas de asunción de impuestos", en *Estudios sobre Tributación Bancaria*, Civitas, Madrid, 1986.
- RODRÍGUEZ ZAPATA, J.: "Los tratados internacionales y los controles de constitucionalidad", *Revista Española de Derecho Administrativo*, nº30.
- RODHER, W.D. & HAMMER, R.: "US Branch Taxation: a venture into unknow", *IBFD*, January, 1987.
- ROMERO RODRÍGUEZ, C.: "Tributación de inversiones en España por personas físicas no residentes", *RDFHP*, nº160/161, 1982.
- ROMERO, J.: "Algunos de los problemas originados por los impuestos directos en la CEE: la STJCE de 28 de enero de 1986", *Civitas, REDF*, nº70/91.
- ROSEMBUJ, T.: *Los Tributos y la Protección del Medio Ambiente*, Marcial Pons, Madrid, 1995.
- "El tributo ambiental", *Impuestos*, nº4/94.
- ROSENBLOOM, H.D.: "Derivative benefits: emerging US treaty policy", *Intertax*, nº2/94.
- "Toward a new tax treaty policy for a new decade", *The American Journal of Tax Policy*, vol.9, nº1, 1991.
- ROTHCHILD, MACK & CORDOVA: "The US foreign tax credit", *IBFD*, March, 1990.
- ROZAS VALDÉS, J. y FUENTEPAJA PASTOR, J.A.: "Naturaleza y régimen jurídico del impuesto sobre sueldos y salarios de los funcionarios de las Comunidades Europeas", *Impuestos*, nº14/95.
- RUCHELMAN & IMURA, "Intercompany transfer pricing including tax treaty relief", *N.Y.Inst.Fed.Tax.*, nº42/84.
- RUIZ-AYUCAR DE MERLO: "El impuesto especial sobre inmuebles de entidades no residentes en relación con los tratados y convenios internacionales", *Carta Tributaria*, nº175.
- RUIZ GARCÍA, J.R.: *La Deducción por Dividendos en el Sistema Tributario Español*, Civitas, Madrid, 1991.
- RUNGE, B.: "International double taxation with regard to transnational companies", *Intertax*, nº5/77.
- RUSSO P.: *Lezioni di Diritto Tributario*, Giuffrè, Milano, 1992.
- RYAN, E.D.: "The practical effect of US treaties to US persons: the interrelationship with the foreign tax credit" en *1977 tax treaties and competent authority*, Matthew Bender, New York, 1978.
- RYSER, W.: "Switzerland: unilateral tax relief in international matters", *The Journal of Strategy in Int'l taxation*, vol.2, nº3, 1986.
- RYTÖHONKA, R.: "Finland: unilateral relief measures for avoidance of international double taxation of income", *European Taxation*, 1982.
- SÁINZ DE BUJANDA, F.: "La interpretación en Derecho español de los tratados internacionales para evitar la doble imposición", *RDFHP*, nº38, 1960.
- "Un esquema de Derecho Internacional Financiero", *Civitas REDF*, nº38.
- "Organización Política y Derecho Financiero", *Hacienda y Derecho*, I, IEP, Madrid, 1975.
- "Análisis jurídico del hecho imponible", *Hacienda y Derecho*, vol IV, IEP, Madrid, 1966.
- "Estructura jurídica del sistema tributario", *Hacienda y Derecho*, II, IEP, Madrid, 1962.
- "Elementos cuantitativos de la obligación tributaria", *Notas de Derecho Financiero*, Tomo1, vol.3º, Universidad Complutense, Madrid, 1975.
- *Lecciones de Derecho Financiero*, Universidad Complutense, Madrid, 1990.
- "Teoría jurídica de la exención tributaria", *Hacienda y Derecho*.
- "Concepto de Derecho Financiero", en *Sistema de Derecho Financiero*, I, vol. 1º, Universidad Complutense, Madrid, 1977.
- "La capacidad jurídica de los entes colectivos no dotados de personalidad" *Hacienda y Derecho*, V, IEP, Madrid, 1967.
- "Planificación económica y Hacienda Pública en los Estados nacionales contemporáneos. El factor financiero en el proceso de la unidad europea", *Hacienda y Derecho*, Tomo I, IEP, Madrid, 1975.
- SÁINZ DE VICUÑA Y BARROSO: "El ámbito territorial de las leyes fiscales", en *Estudios de Derecho Tributario*, IEF, Madrid, 1979.
- SÁNCHEZ CALERO, F.: *Instituciones de Derecho Mercantil*, Edersa, Madrid, 1993.

- SÁNCHEZ JIMÉNEZ M.A.: *Doble Imposición Internacional en Materia de Sucesiones y Donaciones*, Comares, Granada, 1991.
- *La Doble Imposición Internacional en la UE*, La Ley, Madrid, 1995.
- "La doble imposición sobre los beneficios del establecimiento permanente de las empresas comunitarias", *Impuestos*, nº22/93.
- SÁNCHEZ PINILLA, F.: "Sociedades no residentes", *XXVIII Semana de Estudios de Derecho Financiero*, IEF, Madrid, 1982.
- SANTACANA, J.: *El Mundo de los Paraísos Fiscales (presente y futuro de las áreas de baja tributación)*, CGD, Barcelona, 1991.
- SANTORO, E.: *Manuale di Pianificazione Fiscale Internazionale*, IEP, Roma, 1992.
- SANZ GADEA, E.: *Impuesto sobre Sociedades (Comentarios y Casos Prácticos)*, Tomo II, Ed. Estudios financieros, Madrid, 1991.
- "Transparencia fiscal internacional", *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº145, 149, 150-52, 1995.
- "Operaciones vinculadas", *Revista de Estudios Financieros*, nº105.
- SCHELPE, D.: "The Arbitration Convention: its origin, its opportunities and its weaknesses", *EC Tax Review*, nº2/95.
- SCHIAVOLIN, R.: "Il collegamento soggettivo" en *La Capacità Contributiva*, Cedam, Padova, 1993.
- SCHIAVONE, G.: *International Organizations*, St.Martin Press, New York, 1992.
- SCHMIDT, J.: *Les Principes Fondamentaux du Droit fiscal*, Dalloz, Paris, 1992.
- SCHONEVILLE, P.: "The strategic programme for the internal market and direct taxation", *EC Tax Review*, nº2, 1994.
- SCHREYER, L.J. & COPE, Ch.W.: "The foreign tax credit and source of income rules revisited" en *18th Annual Institute of International Taxation*, Practising Law Institute, New York, 1987.
- SELIGMAN: "La double imposition et la cooperation fiscale internationale", *RCADI*, La Haye, 1927.
- SEN, N.: "Losses may be set off against foreign-source dividends exempt under a tax treaty", *IBFD*, May, 1987.
- SEVILLA SEGURA, J.: "Principios de armonización fiscal en la CEE", *HPE*, nº6-7/70.
- SHANNON III, H.A.: "Tax incentives and tax sparing", *Intertax*, nº2/92.
- "US income tax treaties: reference to domestic law for the meaning of undefined terms", *Intertax*, 11/89.
- SHAY, S.E.: "Re-examining chapter 3 income tax withholding and the role of the withholding agent", en *Essays on International Tax Law*, Kluwer, Deventer, 1993.
- SHICK, W.: "Sobre dos problemas del Derecho fiscal alemán: la retroactividad y los conflictos entre el Derecho Europeo y el Derecho fiscal nacional", *CT*, nº56.
- SHOLTEN, V.X.: "Netherlands: unilateral relief provisions", *European Taxation*, vol.13, 1973.
- SIMEON & MOUSQUET: "Taxation in France" en *Doing Business in France*, vol.2, Matthew Bender, New York, 1993.
- SKAAR, A.A.: "The continental shelf and tax treaties -A case study", *British Tax Review*, nº3 (185-248), 1993.
- SMITH, A.: *Ensayo sobre el Origen de la Riqueza de las Naciones*, Aguilar, Madrid, 1956.
- SOARES MARTINEZ: *Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 1993.
- SOBRINO HEREDIA, J.M.: "El control de los acuerdos internacionales por el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea", en *Cursos de Derecho Internacional de Vitoria Gasteiz*, Universidad País Vasco, 1992.
- "Aproximación a la cuestión de la delimitación de la competencia internacional de la CEE", *Gaceta de la CEE*, nº68.
- "Acuerdos de pesca y desarrollo: referencia a la práctica convencional pesquera de la Comunidad Europea", *Revista la Ley*, Suplemento nº28, 1987.
- SOLER ROCH, M.T.: "Incentivos fiscales y poder tributario", *Palau* 14, nº17/92.
- *Derecho Financiero*, (junto a J.Bayona de Perogordo), Tomos 1 y 2, Compás, Alicante, 1989.
- SOMMERHALDER, R.A.: "Differences in tax treatment between resident and not resident individuals in conflict with EEC Treaty", *IBFD*, March, 1993.
- SOOS, P.E.: "US: basic principles affecting the income taxation of foreign persons", *IBFD*, January, 1985.
- SOPENA GIL, J.: "La aplicación de las leyes fiscales españolas en la plataforma marítima continental o zona económica exclusiva", *Civitas REDF*, nº41, 1984.
- "La eficacia de las leyes tributarias en el espacio" en *Comentarios a la LGT y líneas para su reforma, Homenaje al Prof. F.Sáinz de Bujanda*, Vol.1, IEF, Madrid, 1991.
- "La interpretación de los CDI: el Congreso de la IFA de 1993", *Civitas, REDF*, nº84/94.
- SOUTHERN, D.: "Foreign Dividends: the paying and collecting agent rules", *British Tax Review*, nº5 (301-428), 1993.
- SPECTOR, Ph.: "US: The 1993 US Tax Act will affect international transactions", *IBFD*, November 1993.
- SPITALER: *Das Doppelbesteuerungsproblem bei den Direkten Steuern*, Verlag, Dr. Otto Schmidt, Köln, 1967.

- SPITZ, B.: *Tax Havens Encyclopaedia*, Butterworths, London, 1993.
- *International Tax Planning*, Kluwer, Deventer, 1991.
- STOCKMANN, F.: "Should the exemption method have priority over the credit method in international tax law?", *IBFD*, June, 1995.
- STROBL, J.: "Tax treatment in the RFA of international transactions between affiliated companies", *British Tax Review*, 4-5/74.
- SURREY, S.: *International Aspects of US Income Taxation (supplementary materials)*, Harvard Law School, Cambridge, 1971.
- *UN Model Convention for Tax Treaties Between Developed and Developing Countries*, IBFD, Amsterdam, 1980.
- "Changes in US taxation of business abroad : the possible alternatives", *Journal of Taxation*, nº5, vol.32, 1970.
- "Current issues in the taxation of corporate foreign investments", *Columbia Law Review*, nº56/56.
- SWORDS, M.C.: *Business and Commercial Law of Russia*, vol.2, Mc. Graw Hill, Colorado, 1994.
- TEIXEIRA, G. & WILLIAMS, D.: "The Portuguese tax system and double tax agreement network", *Intertax*, nº4, 1994.
- "The impact of the unilateral tax credit relief", *Intertax*, nº11/95.
- TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: "Notas críticas sobre los beneficios tributarios a la inversión", *Civitas, REDF*, nº11/76.
- TERRA, B & WATTEL, P.: *European Tax Law*, Kluwer, Boston, 1993.
- THÖMMES, O. & TOMSET, E.: "Issues of the implementation of the Merger Directive in the EC member States", *EC Tax Review*, nº4/92.
- THÖMMES, O.: "Germany implements anti-treaty shopping legislation which may also affect the application of the EC Parent/Subsidiaries Directive", *Intertax*, nº3/94.
- "EC Commission starts new initiative on taxation of non-residents", *Intertax*, nº4/94.
- "European Court of Justice decides Schumacker case in favour of non-resident taxpayer", *Intertax*, nº5/95.
- "ECJ to further define -coherence principle-", *Intertax*, nº10/95.
- THUROW, L.: *La Guerra del Siglo XXI*, Ed. Vergara, Barcelona, 1993.
- TILLINGHAST, R.: *Tax Aspects of International Transactions*, Matthew Bender, New York, 1984.
- "The choice of issues submitted to arbitration under income tax conventions", en *Essays on International Taxation*, Kluwer, Deventer, 1993.
- TIMMERMANS, A.J.M.: "Harmonization of corporate tax within the EC", *Intertax*, nº1/92.
- TIPKE, K.: "Princípio de igualdade e idéia de sistema no Direito tributario" en *Direito Tributario (Estudos em homenagem ao Prof.Ruy Barbosa Nogueira)*, Saraiva, Sao Paulo, 1984.
- *Steuerrecht*, Verlag Dr.Otto Schmidt KG, Köln.
- TIPKE-KRUSE: *Abgabenordnung*, I, Verlag Dr.Otto Schmidt KG, Köln, 1991.
- TIRARD, J-M.: *La Fiscalité des Sociétés dans la CEE*, Ed. Villequierin, Paris, 1992.
- TIXIER, G. & KEROGUES, J.: *Droit Fiscal International. Pratique Française*, Berger-Levrault, Paris, 1974.
- TORRES DEL MORAL A.: *Principios de Derecho Constitucional*, Ed. Atomo, Madrid, 1988.
- TORRIONE, H.: "Treatment in Switzerland of transnational operating losses for a foreign company with a Swiss permanent establishment and for a Swiss company with a permanent establishment abroad", en *Essays on International Taxation*, Kluwer, Deventer, 1993.
- "Switzerland: losses sustained by foreign permanent establishment of a Swiss company", *European Taxation*, 1990.
- TRIEBEL, D.K.: *Business Law Guide to Germany*, Commerce Clearing House, Chicago, 1991.
- TROYA JARAMILLO, J.V.: *Derecho Tributario Internacional*, Corporación Editora Nacional, Quito, 1990.
- TROTABAS L. et COTTERET J.M.: *Droit Fiscal*, Dalloz, Paris, 1990 y 1992.
- TURRO, J.: "OECD issues first update of 1992 Model treaty", *Tax Notes Int'l*, vol.9, nº4/94.
- UCKMAR, V.: "La evasión fiscal internacional", en *Seis estudios de Derecho Constitucional Tributario*, Edersa, Madrid, 1980.
- *Il Contenzioso Tributario: Problemi e Prospettive di Riforma*, Cedam, 1992.
- UDINA: *Il Diritto Internazionale Tributario*, Cedam, Padova, 1949.
- URÍA, R.: *Derecho Mercantil*, Marcial Pons, Madrid, 1995.
- URIARTE ZULUETA, "Aplicación de los convenios internacionales en materia de dividendos, intereses y cánones", *RDFHP*, nº99, 1972, vol XXII.
- VAN DER GELD, J.A.G.: "Some problems in the implementation of the Parent/Subsidiary Directive", *EC Tax Review*, nº4/92.
- VAN HOORN, J.: "Bitributação -uma tentativa de definição" en *Direito Tributário (Estudos em homenagem ao Prof.Ruy Barbosa Nogueira)*, Saraiva, Sao Paulo, 1984.
- "International tax aspects of corporate financing", *European Taxation*, nº10/66.

- VANISTENDAEL, F.: "The implementation of the Parent/Subsidiary Directive in the EC -Comments on some unresolved questions", *Tax Notes Int'l*, September 21, 1992.
- VANN, R.J.: "A Model Tax Treaty for the Asian-Pacific Region? (part 1 &2)", *IBFD*, March-April, 1991.
- VANONI, E.: *Opere Giuridiche I*, Giuffrè, Milano, 1961.
- VAN RAAD, K.: *Non-Discrimination in International Tax Law*, Kluwer, Deventer, 1986.
- "The impact of the EC Treaty's Fundamental Freedoms Provisions on EC Member States' Taxation in Border-Crossing Situations -Current State of Affairs", *EC Tax Review*, n°4/95.
 - "1992 additions to Articles 3 (2) (Interpretation) and 24 (non-discrimination) of the 1992 OECD Model and Commentary", *Intertax*, n°12/92.
 - "The 1992 OECD Model Treaty: Triangular cases", *European Taxation*, September 1993.
 - "The meaning of non-discrimination" en *Taxation of cross-border income, harmonization, and tax neutrality under EC Law*, Kluwer, Deventer, 1994.
 - "EC Court of Justice decides important case on taxation of non-residents employees", *Tax Notes Int'l*, vol.10/10, 1995.
 - "The term -enterprise- in the Model Double Taxation Conventions -seventy years of confusion" en *Essays on International Taxation*, Kluwer, Deventer, 1993.
 - "Issues in the application of tax treaty non-discrimination clauses", *IBFD*, 1988.
- VAN RAEPENBUCH : *La Seguridad Social de los Trabajadores Migrantes en el Derecho Europeo*, Ministerio de Trabajo, Madrid, 1992.
- VELÁZQUEZ CUETO, F.A.: "Deducciones para evitar la doble imposición internacional e imputación de impuestos no pagados", *CT*, n°52/85.
- VERNON, R.: "Sovereignty at Bay: twenty years after", en *Multinationals in the Global Economy*, St.Martin Press, New York, 1993.
- VICENTE-ARCHE, D.: "Consideraciones sobre el hecho imponible", *RDFHP*, n°39/60.
- VIHERKENTTÄ, T.: "The implementation of EC Tax Directives in Finnish Law", *EC Tax Review*, n°3/95.
- VILLAR EZCURRA, M.: "La fiscalidad de no residentes y el principio de igualdad de tratamiento al hilo de la TJCE de 14 de febrero de 1995", *Comunidad Europea Aranzadi*, n°4/95.
- VILLEMOT, D.: *L'Harmonisation Fiscales Européenne*, Puf, Paris, 1991.
- VINCI-GAGLIARDI: *Codice Commentato della Imposizione Fiscale sulle Società*, Volume terzo, Tomo secondo, Cedam, Padova, 1992.
- VIÑUALES, A.: "Informe sobre la legislación fiscal y los procedimientos de imputación parcial de beneficios de las empresas con actividades en varios países", *HPE*, n°46/77.
- VITALE, M.: "Doppia Imposizione" en *Enciclopedia del Diritto*, Tomo XIII, Giuffrè, Padova, 1964.
- VOGEL, K.: *Double Taxation Conventions*, Kluwer, Deventer, Neetherlands, 1991 y 1994 (*supplement*).
- "World wide income vs. source taxation- a review and reevaluation of arguments", en *Influence of Tax Differentials on International Competitiveness*, Kluwer, Neetherlands, 1990.
 - "Harmonisierung des Internationalen Steuerrechts in Europa als Alternative zur Harmonisierung des (materiellen) KStGs", *Stw*, n°4/93.
 - "Problems of a most-favoured-nation clause in intra-EU Treaty Law", *EC Tax Review*, n°4/95.
 - "Taxation of foreign income -Principles and practice", *IBFD*, January 1985.
 - "Administrative Law, International Aspects" en *Der Offene Finanz -und Steuerstaat*, C.F.Müller Juristischer Verlag, Heidelberg, 1991.
 - *US Income Tax Treaties*, (obra colectiva), vol.1 y 2, Kluwer, Boston 1989.
 - "Double tax treaties and their interpretation", *Int'l Tax and Bus. Law*, vol.4, n°1, 1986.
 - *Taxation of Cross-border Income, Harmonization, and Tax Neutrality under European Community Law*, Kluwer, Deventer, 1994.
 - "Tributos regulatórios e garantia da propriedade no Direito Tributario", en *Direito Tributario (Estudos em Homenagem ao Prof.Ruy Barbosa Nogueira)*, Saraiva, Sao Paulo, 1984.
- VV.AA.: *Fiscalidad de No Residentes*, Ciss, Bilbao, 1992.
- *European Taxation Handbook*, IBFD, Amsterdam, 1994.
 - *The Taxation of Companies in Europe*, IBFD, Amsterdam, 1994.
 - *International Tax Summaries*, Coopers & Lybrand, New York, 1994.
 - *Corporate Taxation in Latin America*, vol1, IBFD, Amsterdam, 1982 y 1994 (update).
 - *Tax Havens Encyclopaedia*, Butterworths, London, 1993.
 - *Fiscalidad Europea. Básico*, IBFD/Ciss, Bilbao, 1992-1995.
 - *Tax Treatment of Transfer Pricing*, IBFD, Amsterdam, 1987.
 - "El convenio para evitar la doble imposición entre España-EE.UU", *Carta tributaria*, n° 107 (monografías).
 - *Jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia Financiera y Tributaria*, Tecnos, Madrid, 1990.

- Estudios sobre el Convenio entre España y EE.UU para Evitar la Doble Imposición*, Gaceta fiscal, Madrid, 1991.
- Doble Imposición Internacional*, IEF, Madrid, 1972.
- Estudios sobre Doble Imposición Internacional*, IEF, Madrid, 1979.
- Relaciones Fiscales Internacionales*, IEF, Madrid, 1987.
- "Libre circulación de capitales, transacciones exteriores y fiscalidad", *XXXVI Semana de estudios de Derecho Financiero*, IEF, Madrid, 1991.
- Les Grands Arrêts de la Jurisprudence Fiscale*, Ed.Sirey, Paris, 1991.
- Cuestiones Tributarias Prácticas*, La Ley, Madrid, 1990.
- Derecho Social Europeo*, Tecnos, Madrid, 1994.
- WALSH, M.: "Irish Corporate tax relief for foreign tax -A new selection of opportunities and threats", *Intertax*, nº12/95.
- WEBB, N.C.: "Residence in the UK and the scope of the UK taxation for individuals", *IBFD*, March, 1989.
- WEIZMAN, L. & KAPLAN, D.R.: "Non-discrimination in taxation and constitutional equality in Colombia - A case point", *Tax Notes Int'l*, vol.9, nº9, 1994.
- WEIZMAN, L.: "Frontier workers and the free movement of labour within the European Union", *EC Tax Review*, nº3/94.
- WHITEMAN, P. & GOY, D. & SANDISON, F. & SHERRY, M.: *Whiteman on Income Tax*, Sweet & Maxwell, London, 1988 y 1994 (supplement)
- WILLIAMS, D.: *Trends in International Taxation*, IBFD, Amsterdam, 1991.
- WIMAN, B.: "The implementation of EC tax measures in Swedish law", *EC Tax Review*, nº3/95.
- WITTEVEEN, D.E.: "Taxation of non-residents in the European Union: tax equality or patchwork quilt", *EC Tax Review*, nº3/95.
- XABIER, A.: *Direito Tributario Internacional*, Almedina, Coimbra, 1993.
- "El problema de las calificaciones en el Derecho tributario internacional", *RDFHP*, nº225-226, 1993.
- *Manual de Direito Fiscal*, Manuais da Faculdade de Direito, Lisboa.
- YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.: *El Poder Financiero*, Edersa, Madrid, 1981.
- *La Justicia Fiscal y el Impuesto sobre la Renta*, Universidad de Santiago Compostela, 1973.
- ZAK, B.M.: "Determination of residency of aleine individuals for US federal income tax purposes", *IBFD*, August/September, 1986.
- ZANCADA, F.: "Una revisión del concepto de establecimiento permanente", en *Estudios de Doble Imposición Internacional*, IEF, Madrid, 1980.
- ZUKIS, B.: "The IRS provides another inducement to non-filing US citizens abroad", *Tax Mgmt. Int'l J.*, vol.22, nº11, 1993.
- ZORNOZA PÉREZ, J.J.: "La tributación de las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente por personas físicas no residentes y el impuesto sobre la renta", *Civitas REDF*, nº45, 1985.
- "Determinación de los precios de transferencia en ausencia de precios de mercado comparables", *CT*, nº67/93.
- ZUBIRI, I.: "La fiscalidad española ante el mercado único", en *Papeles de Economía Española*, nº 48, 1991.

UNIVERSIDADE DA CORUÑA
Servicio de Bibliotecas



1700744236