

UNIVERSIDAD DE JAÉN
Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas

Trabajo Fin de Grado

FISCALIDAD EMPRESARIAL Y DOBLE IMPOSICIÓN

Borja García Colmenero

Octubre, 2014

ÍNDICE

CAPÍTULO I. DOBLE IMPOSICIÓN: CONCEPTO Y CLASIFICACIÓN.....	5
1. Concepto de doble imposición	5
2. Tipos de doble imposición	5
2.1 Doble imposición nacional.....	6
2.2 Doble imposición internacional	12
2.3 Doble imposición económica.....	23
2.4 Doble imposición jurídica	25
CAPÍTULO II. DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL. CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN: EL CASO DE ESPAÑA Y CHINA.....	26
1 Métodos para eliminar la doble imposición internacional	26
2 Modelo OCDE para evitar la doble imposición: análisis de su estructura	29
3 Análisis del convenio de doble imposición entre España y China.	35
CAPÍTULO III. DOBLE IMPOSICIÓN INTERNA: EL CASO DE LAS CORPORACIONES LOCALES CON EL ESTADO.....	38
CONCLUSIONES	42
BIBLIOGRAFÍA.....	43

RESUMEN

En este trabajo analizamos el problema que genera la doble imposición dentro del Ordenamiento jurídico español. En primer lugar, en el Capítulo I realizaremos un repaso teórico sobre las diferentes clases de doble imposición que podemos encontrar en la actualidad, tanto a nivel interno como internacional. En el Capítulo II, profundizamos en los problemas de doble imposición internacional, señalando cuáles son los métodos que resuelven dichos problemas y estudiando el modelo de convenio de doble imposición internacional de la OCDE y su aplicación al Convenio para evitar la doble imposición entre España y la República Popular de China. Por último, en el Capítulo 3 trataremos de acercarnos al problema que presenta de la doble imposición interna entre la imposición estatal y la imposición local.

ABSTRACT

The problem that generates double taxation within the Spanish legal system is analyzed in this paper. The first chapter presents a theoretical overview of the various types of double taxation that can be found today, both internally and internationally. In Chapter II, we look into the problems of international double taxation by establishing the methods that solve these problems and studying the model double taxation convention of the OECD and its application to the agreement for the avoidance of double taxation between Spain and the Republic of China. Finally, in Chapter 3 we will try to approach the problem presented by the internal double taxation between state taxation and local taxation.

CAPÍTULO I. DOBLE IMPOSICIÓN: CONCEPTO Y CLASIFICACIÓN

1. Concepto de doble imposición

A grandes rasgos, podemos afirmar que el concepto de doble imposición hace referencia al problema de la coincidencia de dos o más impuestos sobre un mismo hecho económico¹.

Más concretamente, LÓPEZ ESPADAFOR señala que “con el concepto de doble imposición queremos hacer referencia al fenómeno que se produce como consecuencia de que sobre una misma manifestación de riqueza incidan diversos impuestos en un mismo período impositivo o ante un mismo evento”².

Así, para la correcta interpretación de este concepto, no debemos ceñirnos exclusivamente a los casos en que dos impuestos son idénticos, sino que para que la doble imposición se plantee como un problema real alguno de los elementos que forman parte del hecho imponible debe ser diferente al otro, ya sea el sujeto activo, el ámbito de aplicación, etc³. En el caso que el hecho imponible de dos impuestos distintos fuesen idénticos, estaríamos ante la ilógica situación de tener dos tributos iguales con distinta denominación. Si se diese el caso, bastaría con aumentar el gravamen de uno de ellos y así ahorraríamos costes.

2. Tipos de doble imposición

Para facilitar el análisis, hemos diferenciado por una parte la doble imposición nacional e internacional, y por otra parte la doble imposición económica y jurídica.

¹ Para LÓPEZ ESPADAFOR, cuando la coincidencia se produce entre más de dos impuestos, nos encontramos ante el fenómeno de la *plurimposición*. (*La doble imposición. Problemática actual*, La Ley, Madrid, 2012, p. 13).

² Cfr. LÓPEZ ESPADAFOR, *La doble imposición. Problemática actual*, cit., p. 13.

³ Según MARTÍN QUERALT et al., “el hecho imponible es el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal”. (*Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 2013, p. 231).

2.1 Doble imposición nacional

La doble imposición nacional, también denominada doble imposición interna, se origina cuando sobre un mismo hecho recaen dos o más gravámenes de manera coincidente dentro del territorio nacional.

Dichos gravámenes pueden tener un origen estatal, autonómico o local. Para un país que tiene sus poderes descentralizados, como es el caso de España, los problemas de doble imposición interna suponen un hándicap para el ordenamiento y regulación de los espacios de tributación.

Según el artículo 137 de la Constitución Española (en adelante, CE): *“el Estado se organiza territorialmente en municipios, en provincias y en las Comunidades Autónomas que se constituyan. Todas estas entidades gozan de autonomía para la gestión de sus respectivos intereses”*.

Al mismo tiempo el artículo 133 de la CE establece la potestad para establecer los tributos:

“1. La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley.

2. Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes.

3. Todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley.

4. Las Administraciones públicas sólo podrán contraer obligaciones financieras y realizar gastos de acuerdo con las leyes”.

De ambos artículos deducimos que, configurándose España como un estado descentralizado, podrán establecer tributos el Estado, en primer lugar, y las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales, siempre que respeten lo establecido en la ley estatal⁴.

⁴ Como sabemos, las Entidades Locales no pueden crear tributos, sino tan solo exigirlos si existe para ello una habilitación nacional.

El poder tributario del Estado, como señala el citado artículo 133 de la CE, es originario y su único límite es el establecido en la CE, y en concreto, en el artículo 31⁵. Por su parte, el poder tributario de las Comunidades Autónomas tiene como límite, junto con la CE, las leyes estatales y, en particular, la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante LOFCA). El poder tributario de las Entidades Locales es muy restringido, pues no pueden crear tributos, sólo establecerlos en los casos que exista una ley estatal que lo prevea.

Con el fin de evitar un caos regulatorio en el que cada ente embolse lo que estime oportuno sin contar con el resto de entes competentes, se podría recurrir a la propia CE para establecer los límites de la potestad tributaria. El problema principal es que la CE establece las autonomías como una opción, y el ya citado artículo 133 de la CE no clarifica un reparto de las competencias en materia tributaria.

Por su parte, el artículo 157 de la CE recoge que:

“1. Los recursos de las Comunidades Autónomas estarán constituidos por:

- a) Impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado; recargos sobre impuestos estatales y otras participaciones en los ingresos del Estado.*
- b) Sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales (el subrayado es nuestro).*
- c) Transferencias de un Fondo de Compensación interterritorial y otras asignaciones con cargo a los Presupuestos Generales del Estado.*
- d) Rendimientos procedentes de su patrimonio e ingresos de derecho privado.*
- e) El producto de las operaciones de crédito”.*

De este artículo podemos extraer que las Comunidades Autónomas tienen potestad para establecer y recaudar sus propios impuestos sobre competencias propias o cedidas

⁵Artículo 31 de la CE. [Principio de capacidad económica y no confiscatoriedad]: “1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía.3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley”.

por el Estado. Dichas competencias son tan escasas que, en la práctica, a las Comunidades Autónomas no les queda apenas margen de maniobra.

A la hora de que las Comunidades Autónomas establezcan sus tributos propios, deben respetar las competencias que les son asignadas en el artículo 148 de la CE, por lo que, a la hora de crear sus tributos propios, deben tener tanto competencia material (descrita en el artículo 148 de la CE) como competencia tributaria (descrita en el artículo 133 de la CE).

A modo de ejemplo, podemos señalar los tributos de la Comunidad Autónoma de Andalucía, tanto los propios como aquellos que le son cedidos por el Estado.

Tributos propios de la Junta de Andalucía:

- Impuestos ecológicos, creados por la Ley 18/2003, de Medidas Fiscales y Administrativas
 - Impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera.
 - Impuesto sobre vertidos a las aguas litorales.
 - Impuesto sobre depósito de residuos radiactivos.
 - Impuesto sobre depósito de residuos peligrosos.
- Impuesto sobre las bolsas de plástico de un solo uso en Andalucía
- Canon de mejora

Estos tributos son creados por la Comunidad Autónoma de Andalucía, todos relativos a medioambiente y recaudados por la propia Junta.

Además de éstos, la Junta recauda tributos estatales cedidos a las Comunidades autónomas.

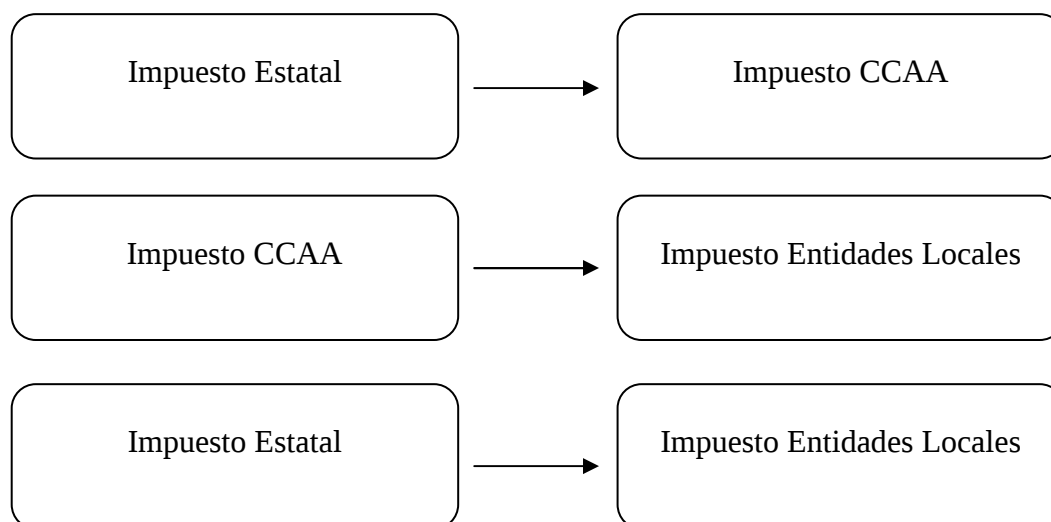
Tributos estatales cedidos a la Junta de Andalucía:

- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF). Según la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas

tributarias, “*se cede a la Comunidad Autónoma el rendimiento del IRPF producido en su territorio*”. (Porcentaje cedido: 50% de la recaudación del tributo).

- Impuesto sobre el Patrimonio. Según la Ley 22/2009 “*se cede a la Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto de Patrimonio producido en su territorio*”. (Porcentaje cedido: 100% de la recaudación del tributo).
- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. (Porcentaje cedido: 100% de la recaudación del tributo).
- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. (Porcentaje cedido: 100% de la recaudación del tributo).
- Tasa Fiscal sobre el Juego. Según la Ley 22/2009 “*se cede a la Comunidad Autónoma el rendimiento de los Tributos sobre el Juego producido en su territorio*”. (Porcentaje cedido: 58% de la recaudación del tributo).
- Impuesto Especial sobre Hidrocarburos. Según la Ley 22/2009 “*se cede a la Comunidad Autónoma el 58 por ciento del rendimiento derivado del tipo estatal general y el 100 por ciento del rendimiento derivado del tipo estatal especial del Impuesto sobre Hidrocarburos producido en su territorio. Asimismo, se cede el rendimiento derivado del tipo autonómico de este impuesto, en los términos previstos en artículo 44 de la presente Ley*”.(Porcentaje cedido: 58% de la recaudación del tributo).
- Impuesto Especial sobre determinados Medios de Transporte. Según la Ley 22/2009 “*se cede a la Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte producido en su territorio*”.(Porcentaje cedido: 50% de la recaudación del tributo).

En definitiva, podemos afirmar que, debido a la descentralización de poderes existente en nuestro país, de especial relevancia en el ámbito tributario, que es el que nos ocupa, es el Estado el encargado de establecer tributos originariamente, aunque también pueden hacerlo las Comunidades Autónomas de acuerdo con la Ley. Por lo tanto, existen tres posibles escenarios donde se pueda dar un problema de doble imposición:



Respecto al último escenario no existe solución establecida⁶, aunque igualmente los tributos estatales son muy generales y los locales muy específicos, por lo que difícilmente se pueden dar casos de doble imposición.

No ocurre igual en los otros dos posibles escenarios donde se concentra la mayor problemática de doble imposición interna⁷. En ambos casos debemos acudir a la LOFCA en su artículo 6:

“1. Las Comunidades Autónomas podrán establecer y exigir sus propios tributos de acuerdo con la Constitución y las Leyes.

2. Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponible gravados por el Estado. Cuando el Estado, en el ejercicio de su potestad tributaria originaria establezca tributos sobre hechos imponible gravados por las Comunidades Autónomas, que supongan a éstas una disminución de ingresos, instrumentará las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de las mismas.

3. Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponible gravados por los tributos locales. Las Comunidades Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación

⁶La peculiaridad de este caso reside en el hecho de que tanto el tributo estatal como el tributo local es creado por el Estado.

⁷Estos escenarios son: un impuesto estatal coincidente con un impuesto de las Comunidades Autónomas, y un impuesto de las Comunidades Autónomas con un impuesto de las Entidades Locales.

de Régimen Local reserve a las Corporaciones locales. En todo caso, deberán establecerse las medidas de compensación o coordinación adecuadas a favor de aquellas Corporaciones, de modo que los ingresos de tales Corporaciones Locales no se vean mermados ni reducidos tampoco en sus posibilidades de crecimiento futuro”.

Dicho artículo viene a explicar el procedimiento ante casos de doble imposición interna. Como ya hemos dicho, existían dos posibles escenarios donde se podría aplicar la LOFCA.

Para los casos en los que coincidan un tributo estatal y un tributo de una Comunidad Autónoma, la LOFCA determina en su artículo 6.2 que la Comunidad Autónoma debe eliminar su tributo, siendo el Estado el encargado de recaudarlo por su potestad tributaria originaria, compensando éste último a la Comunidad Autónoma siempre y cuando dicha eliminación suponga una disminución de ingresos.

Un ejemplo de este escenario podemos describirlo a raíz de la creación a nivel estatal de tres impuestos en la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de sostenibilidad energética:

- Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica
- Impuesto sobre la Producción de Combustible Nuclear Gastado y Residuos Radiactivos Resultantes de la Generación de Energía Nucleoeléctrica
- Impuesto sobre Almacenamiento de Combustible Nuclear Gastado y Residuos Radiactivos en Instalaciones Centralizadas

Tras la promulgación de dicha Ley, la Ley 7/2013, de 23 de diciembre, del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía para el año 2014, ha derogado el impuesto sobre depósitos de residuos radiactivos.

Para los casos que coincidan un tributo de una Comunidad Autónoma con un tributo de una Entidad Local, la LOFCA acuerda en el artículo 6.3 que deben ser las Entidades Locales quien eliminen su tributo a favor de la Comunidad Autónoma. Además, debido a la merma de ingresos de las Entidades Locales, las Comunidades deberán establecer medidas de compensación a favor de dichas Entidades Locales, aunque en la práctica hoy día no existen ningún problema de doble imposición entre las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales.

En definitiva, la LOFCA articula de manera jerarquizada las compensaciones que deben otorgarse a los diferentes organismos encargados de la recaudación del tributo en los casos que puedan existir problemas por doble imposición: En el caso de un impuesto estatal que coincide con un impuesto autonómico, y un impuesto autonómico que coincida con uno local. Como ya hemos señalado arriba, el último escenario posible, un impuesto estatal coincidente con uno local, queda sin solución.

2.2 Doble imposición internacional

La sociedad actual apuesta por la internacionalización de las relaciones económicas y la supresión de las fronteras comerciales, es decir, por la globalización de la economía. Por ello, el nivel de dinamismo alcanzado por todos los entes es tal que los problemas de doble imposición internacional se han visto incrementados notablemente.

La potestad tributaria para establecer los gravámenes que mantiene un Estado no es absoluta y total sino que presenta una serie de limitaciones de distinta índole⁸, especialmente cuando un Estado pretende los gravámenes de personas de nacionalidad extranjera en nuestro país, de personas nacionales que tengan residencia en otro país o de rentas producidas en países extranjeros.

Así, las normas internacionales pueden limitar los poderes tributarios de los diferentes Estados de distintas maneras: a través de decisiones del propio Estado, a través de los Convenios de Doble Imposición Internacional⁹ (en adelante CDI), a través

⁸Como límite fundamental al poder tributario, destacamos las competencias de la Unión Europea (en adelante, UE) en materia tributaria. Dichas limitaciones están acotadas por el poder tributario de la UE. Según MENÉNDEZ MORENO, la UE desarrolla su actividad financiera en una doble vertiente: la del gasto y la del ingreso. En nuestro caso, nos interesa conocer la dirección del ingreso. En la actualidad son varios los recursos financieros de que dispone la UE, pero la principal fuente de financiación la constituyen los regulados por la Decisión del Consejo 2007/436/CE-Euratom, de 7 de junio, sobre el sistema de recursos propios de la UE que integran: (i) los derechos agrícolas (tributos sobre la importación de los productos agrarios) y los demás derechos de aduana o impuestos aduaneros; (ii) el recurso sobre la base del IVA; y (iii) el recurso sobre la Renta Nacional Bruta. Junto a estos recursos, la UE dispone de otro menos significativo desde el punto de vista recaudatorio, como lo es el Impuesto sobre sueldos, salarios y emolumentos de los funcionarios y agentes europeos. Junto con los recursos propios de la UE nos interesa destacar también la armonización fiscal, entendida como el conjunto de medidas para que los países miembros de la UE mantengan tipos impositivos iguales, cosa que es difícil de conseguir ya que los países siguen manteniendo competencias, por lo que se exige únicamente la imposición de tipos mínimos en el Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA), del 15%, y las accisas (productos energéticos y electricidad, tabaco, alcohol y bebidas alcohólicas).(*Derecho financiero y tributario. Parte general. Lecciones de cátedra*, Lex Nova, Valladolid, 2013, versión electrónica. <https://proview.thomsonreuters.com>).

⁹ Los CDI son tratados internacionales firmados entre dos Estados que contienen medidas para evitar los supuestos de doble imposición internacional. Dichos convenios se realizan de manera bilateral, afectando sólo a los dos Estados que lo firman. Es por ello que cada Estado debe firmar un CDI con cada uno de los países con los que pretende evitar casos de doble imposición. Dichos convenios son esenciales para

de restricciones de tipo jurisdiccional o derivadas del mismo Derecho Internacional Privado.

Según SERRANO ANTÓN¹⁰, los mecanismos para evitar los problemas de doble imposición internacional son:

- La propia normativa interna de cada uno de los países
- Los CDI
- Los convenios multilaterales
- A través de armonización de diferentes sistemas tributarios.

De este modo, gracias a los CDI un país se encarga de negociar las restricciones operativas en el ámbito tributario con otro país, debiéndolo hacer con cada país con el que quiera imponer sus propias restricciones. Dichas restricciones son firmadas por los países de manera bilateral¹¹, sin conceder poderes a terceros países en materia tributaria. Para aprobar estas normas sobre la tributación de las personas no nacionales de un Estado, se necesitan nexos de unión entre el Estado y la persona. Para ello, se sigue un doble criterio: el criterio de residencia y el criterio de nacionalidad.

Según el **criterio de residencia**, quedarán sometidos a tributación todas aquellas personas que se encuentren en el territorio del Estado, con independencia de que sean o no nacionales del mismo¹². La residencia ha sido reconocida como una base válida bajo el Derecho Internacional para la tributación de las personas no nacionales. A día de hoy, la mayoría de los países (y, en particular, todos los Estados miembros de la UE) utilizan el criterio de la residencia. Nosotros, en concreto, nos detendremos en el análisis del caso español.

favorecer las inversiones exteriores, tanto las extranjeras en el país como las nacionales en el extranjero, dotando de seguridad jurídica a los inversores y reduciendo la fiscalidad de dichas inversiones. Normalmente, a la hora de diseñar sus CDI, los países toman como referencia el modelo propuesto por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante OCDE). (Fuente: <http://www.minhap.gob.es>).

¹⁰Cfr. SERRANO ANTÓN, *Fiscalidad internacional*, CEF, Madrid, 2013, pp. 274-275.

¹¹ Según GARCÍA PRATS, “la Sociedad de Naciones descartó soluciones de carácter multilateral para eliminar los casos de doble imposición internacional ya que realizar convenios de manera bilateral se adecuaría mejor a los diferentes sistemas tributarios de los diferentes Estados y a su posición negociadora”(“Los modelos de convenio, sus principios rectores y su influencia sobre los convenios de doble imposición”, en *Crónica Tributaria*, nº 133, 2009, pp. 101-123).

¹²En España, en virtud del artículo 9 LIRPF, “una persona se considera residente en el país si: reside en España más de 183 días al año, si tienen sus intereses económicos en España, y si tiene cónyuge o hijos residentes en España. Además, en España se considera residente durante todo el año natural, y no se considera que pueda ser residente una parte del año y otra no”.

Como el criterio de la residencia vincula tanto a las personas nacionales como extranjeros, debemos distinguir entre los tributos que gravan a unos y otros. En concreto, analizaremos los tributos que gravan la renta.

Dentro del Ordenamiento jurídico español, el artículo 1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (en adelante, LIRPF) explica que *“El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un tributo de carácter personal y directo que grava, según los principios de igualdad, generalidad y progresividad, la renta de las personas físicas de acuerdo con su naturaleza y sus circunstancias personales y familiares”*, especificando su artículo 6.1 que *“constituye el hecho imponible la obtención de renta por el contribuyente”*.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 8 LIRPF:

“1. Son contribuyentes por este impuesto:

- a. Las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español.*
- b. Las personas físicas que tuviesen su residencia habitual en el extranjero por alguna de las circunstancias previstas en el artículo 10 de esta Ley.*

2. No perderán la condición de contribuyentes por este impuesto las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio considerado como paraíso fiscal. Esta regla se aplicará en el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cuatro períodos impositivos siguientes.

3. No tendrán la consideración de contribuyente las sociedades civiles, tengan o no personalidad jurídica, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Las rentas correspondientes a las mismas se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en la sección 2.ª del Título X de esta Ley”.

Por lo que respecta a las personas jurídicas, el de la residencia es un tema complejo, pues la persona jurídica está relacionada con la persona física. Sin embargo la residencia de personas jurídicas está ligada al nexo entre la compañía y el Estado¹³.

Por su parte, el artículo 1 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, TRLIS) determina que *“El Impuesto sobre Sociedades es un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas de acuerdo con las normas de esta Ley”*, precisando su artículo 4.1 que: *“constituirá el hecho imponible la obtención de renta, cualquiera que fuese su fuente u origen, por el sujeto pasivo”*.

Según lo establecido en el artículo 7 del TRLIS:

“Serán sujetos pasivos del impuesto, cuando tengan su residencia en territorio español:

- a. Las personas jurídicas, excepto las sociedades civiles.*
- b. Los fondos de inversión, regulados en la Ley de instituciones de inversión colectiva.*
- c. Las uniones temporales de empresas, reguladas en la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre régimen fiscal de las agrupaciones y uniones temporales de empresas y de las sociedades de desarrollo industrial regional.*
- d. Los fondos de capital-riesgo, regulados en la Ley 25/2005, de 24 de noviembre, reguladora de las entidades de capital-riesgo y sus sociedades gestoras.*
- e. Los fondos de pensiones, regulados en el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre.*
- f. Los fondos de regulación del mercado hipotecario, regulados en la Ley 2/1981, de 25 de marzo, de regulación del mercado hipotecario.*

¹³ Estos nexos, de conformidad con lo establecido en la legislación española, son: que la empresa se haya constituido de acuerdo con la legislación Española, que tenga su domicilio social en España y que su sede de dirección efectiva en España.

- g. *Los fondos de titulización hipotecaria, regulados en la Ley 19/1992, de 7 de julio, sobre régimen de sociedades y fondos de inversión inmobiliaria y sobre fondos de titulización hipotecaria.*
- h. *Los fondos de titulización de activos a que se refiere la disposición adicional quinta.2 de la Ley 3/1994, de 14 de abril, sobre adaptación de la legislación española en materia de crédito a la segunda directiva de coordinación bancaria y otras modificaciones relativas al sistema financiero.*
- i. *Los Fondos de garantía de inversiones, regulados en la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.*
- j. *Las comunidades titulares de montes vecinales en mano común reguladas por la Ley 55/1980, de 11 de noviembre, sobre régimen de los montes vecinales en mano común, o en la legislación autonómica correspondiente.*
- k. *Los Fondos de Activos Bancarios a que se refiere la Disposición adicional décima de la Ley 9/2012, de 14 de noviembre, de reestructuración y resolución de entidades de crédito”.*

Por último, El Impuesto sobre la Renta de No Residentes (en adelante, IRNR) es un tributo de carácter directo que grava la renta obtenida en territorio español por las personas físicas y entidades no residentes en éste. En virtud del artículo 5 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, “*son contribuyentes por este impuesto: a) Las personas físicas y entidades no residentes en territorio español conforme al artículo 6 que obtengan rentas en él, salvo que sean contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; b) Las personas físicas que sean residentes en España por alguna de las circunstancias previstas en el artículo 9.4 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo (RCL 2004, 622). c) Las entidades en régimen de atribución de rentas a que se refiere el artículo 38”.*

Además, “*Constituye el hecho imponible la obtención de rentas, dinerarias o en especie, en territorio español por los contribuyentes por este impuesto, conforme a lo establecido en el artículo siguiente” según determina el artículo 12.*

El artículo 13 distingue entre las rentas que se pueden obtener a través de establecimiento permanente (en adelante, EP) y las que no se obtienen a través de EP.

Una persona realizará actividades mediante EP cuando disponga en el territorio español de instalaciones o lugares de trabajo en los que realice de forma continuada toda o parte de la actividad, o actúe en el territorio español a través de un agente autorizado en nombre de él¹⁴.

Por el contrario, se consideran rentas obtenidas sin EP las siguientes:

- *“Cuando las actividades económicas sean realizadas en territorio español. No se considerarán obtenidos en territorio español los rendimientos derivados de la instalación o montaje de maquinaria o instalaciones procedentes del extranjero cuando tales operaciones se realicen por el proveedor de la maquinaria o instalaciones, y su importe no exceda del 20 por 100 del precio de adquisición de dichos elementos.*
- *Cuando se trate de prestaciones de servicios utilizadas en territorio español, en particular las referidas a la realización de estudios, proyectos, asistencia técnica o apoyo a la gestión. Se entenderán utilizadas en territorio español aquellas que sirvan a actividades económicas realizadas en territorio español o se refieran a bienes situados en éste. Cuando tales prestaciones sirvan parcialmente a actividades económicas realizadas en territorio español, se considerarán obtenidas en España sólo por la parte que sirva a la actividad desarrollada en España.*
- *Cuando deriven, directa o indirectamente, de la actuación personal en territorio español de artistas y deportistas, o de cualquier otra actividad relacionada con dicha actuación, aun cuando se perciban por persona o entidad distinta del artista o deportista”.*

De la lectura de las normas arriba señaladas se desprende que, en relación con el criterio de residencia, los residentes en un territorio tributarán por sus rentas mundiales

14 “En particular, se entenderá que constituyen establecimiento permanente las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, tiendas u otros establecimientos, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras, las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias o cualquier otro lugar de exploración o de extracción de recursos naturales, y las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de seis meses”.

(*worldwide income*) y los no residentes por las rentas que se obtengan en el territorio (*sourceincome*).

En este punto puede darse un problema de doble imposición internacional en el caso que una persona obtenga rentas de países distintos, siendo en uno de ellos residente y en el resto no residente. Si los países donde tributa siguen todos un criterio de residencia, dicha persona tributará en su país de residencia por las rentas mundiales obtenidas, y además, tributará en el país donde es no residente por la renta que obtiene en el territorio donde opera. Es decir, se produce un problema de doble imposición internacional entre el IRPF (por las rentas mundiales que obtiene) y el IRNR (por las rentas obtenidas en el territorio donde opera). En este caso, debemos acudir a los CDI oportunos, dependiendo de los países donde está operando esta persona para solucionar el problema de doble imposición. En el siguiente capítulo analizaremos un CDI entre España con otro país no miembro de la UE.

Sin embargo, si el criterio elegido es el de la **nacionalidad**, la persona tributará en el país de donde se nacional, independientemente de dónde obtenga sus rentas, ya sea en su propio país o en un país extranjero. El ejemplo más claro de países desarrollados que mantienen un criterio de nacionalidad para gravar las rentas es Estados Unidos, y uno de los ejemplos de países menos desarrollados que siguen este criterio es Filipinas.

Este criterio es más antiguo que el de residencia, por lo que con el paso de los años los países desarrollados exportadores de capital (que son los que optaron por uno u otro criterio) han ido pasando del criterio de nacionalidad al criterio de residencia ya que se considera de mayor importancia un vínculo económico con un Estado que un vínculo político¹⁵.

Con respecto al criterio de nacionalidad podemos encontrar otro problema de doble imposición entre países que sigan criterios distintos: el de residencia y el de nacionalidad. Si una persona obtiene rentas de países con distintos criterios, tributará en aquellos en los que obtenga rentas (siendo o no residente), y además, tributará en su propio país por el mero hecho de ser nacional de aquél, independientemente de dónde obtenga sus rentas. En este caso, también debemos acudir a los CDI a los que afecte este caso de doble imposición para resolver el problema.

¹⁵Cfr. VIDAL MARTÍ, *La residencia fiscal de las personas físicas y la jurisprudencia comunitaria*, IX Curso de Alta Especialización en Fiscalidad Internacional, 2008.

Para la elaboración de los CDI se han venido utilizando un modelo sugerido por la OCDE, el Modelo de Convenio de 1977¹⁶, surgido a partir del Convenio inicial de 1963, que supuso un gran aliciente para que los Estados renovasen su modelo tributario internacional dotándoles seguridad jurídica ante transacciones económicas internacionales, además de conseguir consenso internacional para la fijación de pautas a seguir para la distribución tributaria y eliminar de este modo los casos de doble imposición internacional.

A raíz del Modelo de Convenio de 1977 se ha ido nutriendo una amplia red de CDI en todo el mundo. En el caso de España, están en vigor convenios internacionales con ochenta y ocho países distintos¹⁷, y además tiene otros trece en distintas fases de tramitación. En la siguiente tabla exponemos los convenios que actualmente tiene España firmados:

	País	Lugar y Fecha de realización
	Albania	Tirana el 2 de julio de 2010
	Alemania	Madrid el 3 de febrero de 2011
	Arabia Saudí	Madrid el 19 de junio de 2007
	Argelia	Madrid el 7 de octubre de 2002
	Argentina	Buenos Aires el 11 de marzo de 201
	Armenia	Madrid el 16 de diciembre de 2010
	Australia	Camberra el 24 de marzo de 1992
	Austria	Viena el 20 de diciembre de 1966
	Barbados	Bridgetown el 1 de diciembre de 2010
	Bélgica	Madrid el 22 de junio de 2000

¹⁶GARCÍA PRATS, “Los modelos de convenio, sus principios rectores y su influencia sobre los convenios de doble imposición”, en *Crónica Tributaria*, cit.

¹⁷http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio_es_ES/La_Agencia_Tributaria/Normativa/Fiscalidad_Internacional/Convenios_de_doble_imposicion_firmados_por_Espana/Convenios_de_doble_iposicion_firmados_por_Espana.shtml

	Bolivia	La Paz el 30 de junio de 1997
	Bosnia y Herzegovina	Sarajevo el 5 de febrero de 2008
	Brasil	Brasilia el 14 de noviembre de 1974
	Bulgaria	Sofía el 6 de marzo de 1990
	Canadá	Ottawa el 23 de noviembre de 1976
	Chequia	Madrid el 8 de mayo de 1980
	Chile	Madrid el 7 de julio de 2003
	China	Pekín el 22 de noviembre de 1990
	Chipre	Nicosia el 14 de febrero de 2013
	Colombia	Bogotá el 31 de marzo de 2005
	Corea del Sur	Seúl el 17 de enero de 1994
	Costa Rica	Madrid el 4 de marzo de 2004
	Croacia	Zagreb el 19 de mayo de 2005
	Cuba	Madrid el 3 de febrero de 1999
	Dinamarca	Copenhague el día 3 de julio de 1972
	Ecuador	Quito el 20 de mayo de 1991
	Egipto	Madrid el 10 de junio de 2005
	Emiratos Árabes Unidos	Abu Dhabi el 5 de marzo de 2006
	Eslovaquia	Madrid el 8 de mayo de 198
	Eslovenia	Liubliana el 23 de mayo de 2001

	Estados Unidos	Madrid el 22 de Febrero de 1990
	Estonia	Tallinn el 3 de septiembre de 2003
	Filipinas	Manila el 14 de marzo de 1989
	Finlandia	Madrid el 11 de julio de 1968
	Francia	Madrid el 10 de octubre de 1995
	Georgia	Madrid el 7 de junio de 2010
	Grecia	Madrid el 4 de diciembre de 2000
	Holanda	Madrid el día 16 de junio de 1971
	Hungría	Madrid el 9 de julio de 1984
	India	Nueva Delhi el 8 de febrero de 1993
	Indonesia	Yakarta el 30 de mayo de 1995
	Irán	Teherán el 19 de julio de 2003
	Irlanda	Madrid el 10 de febrero de 1994
	Islandia	Madrid el 22 de enero de 2002
	Israel	Jerusalén el 30 de noviembre de 1999
	Italia	Roma el 8 de septiembre de 1977
	Jamaica	Kingston el 8 de julio de 2008
	Japón	Madrid el 13 de febrero de 1974
	Kazajstán	Astana el 2 de julio de 2009
	Kuwait	Kuwait el 26 de mayo de 2008
	Letonia	Riga el 4 de septiembre de 2003

	Lituania	Madrid el 22 de julio de 2003
	Luxemburgo	Bruselas el 10 de noviembre de 2009
	Macedonia	Madrid el 20 de junio de 2005
	Malasia	Madrid el 24 de mayo de 2006
	Malta	Madrid el 8 de noviembre de 2005
	Marruecos	Madrid el 10 de julio de 1978
	México	Madrid el 24 de julio de 1992
	Moldavia	Chisinau el 8 de octubre de 2007
	Noruega	Madrid el 6 de octubre de 1999
	Nueva Zelanda	Wellington el 28 de julio de 2005
	Pakistán	Madrid el 2 de junio de 2010
	Panamá	Madrid el 7 de octubre de 2010
	Polonia	Madrid el 15 de noviembre de 1979
	Portugal	Madrid el 26 de Octubre de 1993
	Reino unido	Londres el 14 de marzo de 2013
	República Dominicana	Madrid el 16 de noviembre de 2011
	Federación Rusa	Madrid el 16 de diciembre de 1998
	Rumanía	Madrid el 24 de mayo de 1979
	El Salvador	Madrid el 7 de julio de 2008
	Serbia	Madrid el 9 de marzo de 2009
	Singapur	Singapur el 13 de abril de 2011

	Sudáfrica	Madrid el 23 de junio de 2006
	Suecia	Madrid el 16 de junio de 1976
	Suiza	Madrid el 29 de junio de 2006
	Tailandia	Madrid el 14 de octubre de 1997
	Trinidad y Tobago	Puerto España el 17 de febrero de 2009
	Túnez	Madrid el 2 de julio de 1982
	Estados de la antigua URSS (excepto Rusia)	Variedad de países con convenio en vigor y convenio en tramitación
	Turquía	Madrid el 5 de julio de 2002
	Uruguay	Madrid el 9 de octubre de 2009
	Venezuela	Madrid el 8 de abril de 2003
	Vietnam	Hanoi el 7 de marzo de 2005

Fuente: Elaboración propia.

En el próximo capítulo nos detendremos de manera pormenorizada en los CDI. Por un lado, analizaremos la estructura del modelo de la OCDE para evitar la doble imposición y, por otro, uno de los ochenta y ocho CDI que España tiene en vigor.

2.3 Doble imposición económica

Para GÓMEZ ARELLANO, “la doble imposición económica aparece cuando se pretende tributar una misma renta por dos impuestos similares y personas diferentes”¹⁸.

El ejemplo más claro que podemos encontrar como problema de doble imposición económica es el beneficio obtenido por una sociedad. En primer lugar, dicho beneficio tributaría por un impuesto sobre sus rentas y será gravado por el Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS). Como explica LÓPEZ ESPADAFOR, “*las sociedades, aunque*

¹⁸ GÓMEZ ARELLANO, “Doble imposición”, en *Enciclopedia jurídica*, versión electrónica <http://laleydigital.es>.

sean personas jurídicas, son el resultado de una construcción jurídica que viene a resolver unas necesidades de tráfico económico [...]. Por ello, en el trasfondo o base real de las sociedades nos encontramos con la figura de los partícipes o accionistas de las mismas, que encuentran en ellas el instrumento jurídico para la consecución de sus intereses y que son los destinatarios últimos de los beneficios de las sociedades”¹⁹.

Una vez que dicho beneficio ha tributado por el IS, pasa en forma de dividendo a:

- Los socios que sean personas físicas
- Los socios que sean personas jurídicas

En el caso que los socios sean personas físicas, deberán tributar por dicho dividendo a través del IRPF y se produciría un problema de doble imposición económica al tratar de gravar una misma renta por dos impuestos diferentes. En el caso contrario, que haya socios que sean personas jurídicas, deberán volver a tributar dichos dividendos a través del IS, produciéndose de nuevo un problema de doble imposición económica al gravar una misma renta dos veces por el mismo impuesto.

Para solucionar estos problemas, el ordenamiento tributario español configura un abanico de posibles soluciones a favor del accionista perceptor de la renta.

Una de estas posibles soluciones es la deducción para evitar la doble imposición de dividendos y plusvalías de fuente interna. Según el artículo 30 del TRLIS, *“cuando entre las rentas del sujeto pasivo computen dividendos o participaciones en beneficios de otras entidades residentes en España se deducirá el 50 por 100 de la cuota íntegra que corresponda a la base imponible derivada de dichos dividendos o participaciones en beneficios.[...] Dicha deducción será del 100 por 100 cuando los dividendos procedan de entidades en las que el porcentaje de participación sea igual o superior al 5 por 100[...].”*

Además de ésta, otra solución propuesta por el Ordenamiento jurídico español son exenciones del pago del impuesto limitadas en su importe en el caso del IRPF. Dicha exención está contenida en el artículo 7 apartado y) de la LIRPF: *“Los dividendos y participaciones en beneficios a que se refieren los párrafos a) y b) del apartado 1 del*

¹⁹ LÓPEZ ESPADAFOR, *La doble imposición. Problemática actual*, cit., versión electrónica <http://laleydigital.es>.

artículo 25 de esta Ley, con el límite de 1.500 euros anuales. Esta exención no se aplicará a los dividendos y beneficios distribuidos por las instituciones de inversión colectiva, ni a los procedentes de valores o participaciones adquiridas dentro de los dos meses anteriores a la fecha en que aquéllos se hubieran satisfecho cuando, con posterioridad a esta fecha, dentro del mismo plazo, se produzca una transmisión de valores homogéneos. En el caso de valores o participaciones no admitidos a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 21 de abril de 2004 relativa a los mercados de instrumentos financieros, el plazo será de un año”.

2.4 Doble imposición jurídica

Según GÓMEZ ARELLANO²⁰, “la doble imposición jurídica consiste en gravar una misma renta de un mismo contribuyente en dos o más países o Estados. [...] Se produce porque dos sistemas tributarios utilizan más de un criterio para determinar las rentas que están sujetas a gravamen, o por la existencia de definiciones distintas o muy amplias del concepto de residencia”.

Este tipo de doble imposición puede darse debido a que una persona tenga una doble residencia y deba tributar por sus rentas mundiales en los dos Estados de los que es residente, o que deba tributar en un Estado distinto al de su residencia por las rentas obtenidas en el territorio extranjero.

La doble imposición Jurídica es aquella en la que confluyen dos impuestos que gravan la renta. En el caso de ser una persona física, la doble imposición jurídica irá referida al problema de coincidencia del IRPF y el IRNR. En el otro caso, que sea una persona jurídica, nos referiremos a doble imposición jurídica cuando coexistan el IS y el IRNR. En cualquier caso, este tipo de doble imposición llevará siempre asociado la coincidencia del IRNR.

²⁰ GÓMEZ ARELLANO, “Doble imposición”, en *Enciclopedia jurídica*, versión electrónica <http://laleydigital.es>.

CAPÍTULO II. DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL.

CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN: EL CASO DE ESPAÑA Y CHINA

1 Métodos para eliminar la doble imposición internacional

Como ya vimos en el anterior capítulo, según SERRANO ANTÓN, existen diferentes mecanismos para solucionar la doble imposición internacional: la normativa interna de los países, la propia estructura de los CDI y los convenios multilaterales.

En el primer caso, se trata de medidas unilaterales y son acogidas por el ordenamiento tributario de cada país. Dichas medidas suelen ser insuficientes para la solución de la doble imposición, según SERRANO ANTÓN, “por dos motivos: la primera, porque habitualmente estas medidas están dirigidas a un número de supuestos, pero no contemplan todos los posibles casos; y la segunda, ya que al tratarse de doble imposición internacional y verse afectados dos países no son congruentes con las normas de ambos Estados”²¹.

En el segundo caso, se trata de normas que contienen los CDI y que se denominan bilaterales, por estar firmado por tan solo dos partes, siendo más precisos y articulando el reparto del poder tributario entre los países, fijando además mecanismos de solución en cada uno de los numerosos problemas de doble imposición que se pueden dar.

Los métodos para evitar la doble imposición internacional contenidos en los CDI son:

- Método de exención.
- Método de imputación o de crédito fiscal.

En primer lugar, el **método de la exención** establece que se gravará la renta únicamente por parte de uno de los dos países afectados por el supuesto de doble imposición. Por ejemplo, ante un hecho económico entre dos países, la persona deberá tributar por sus rentas en el país donde es residente y en el país donde ha obtenido esas rentas. En el primer lugar, deberá tributar por el IRPF del país donde es residente, y en el segundo lugar deberá tributar por el IRNR por las rentas obtenidas en su territorio.

²¹ SERRANO ANTÓN, *Fiscalidad internacional*, cit., p. 275.

Según el método de exención, alguno de los dos países deberá renunciar a someter a tributación dicho hecho económico, a favor del otro país.

Cuando dicho método es aplicado en un CDI, uno de los dos países posee el derecho exclusivo de tributación por una renta.

Aunque normalmente quedará exento de tributación en el país donde la persona sea residente, garantizando de este modo que los incentivos fiscales sean eficaces para los países importadores de capital extranjero, la renta puede quedar exenta en cualquiera de los dos: tanto en el país donde la persona es residente como en el país donde se obtiene la renta.

En ambos casos se puede optar por un método de exención íntegra o progresiva. En el caso de ser íntegra, el país de residencia puede no tener derecho a tomar la renta exenta para determinar la base imponible de la persona residente. En el caso de ser un método de exención progresiva el Estado de la persona residente tiene la posibilidad de considerar la renta obtenida para el cálculo de la base imponible y establecer el tipo impositivo, respetando de este modo la progresividad del sistema tributario.

A pesar de existir dos tipos de exención, el método de exención íntegro y el método de exención progresivo, no nos detendremos en su análisis para no alargar el estudio del método.

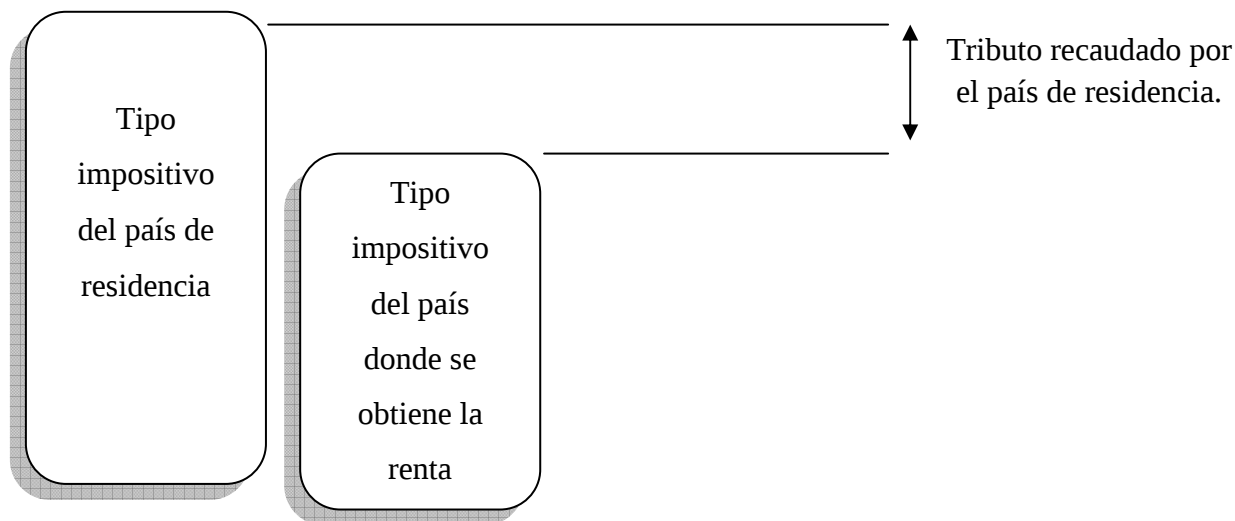
De acuerdo con SERRANO ANTÓN²², la adopción de éste método conlleva algunos inconvenientes que exponemos a continuación:

- *“Fomenta la repatriación de beneficios derivados de la inversión;*
- *el complicado y variado régimen de imputación de pérdidas en el Estado de residencia por inversiones en otros países de sus residentes;*
- *la imposibilidad de determinar el mínimo exento para residentes que obtengan rentas de origen en otros países;*
- *en el caso de países con un régimen diferenciado de tipos para beneficios distribuidos o no en el IS, resulta complejo imputar las rentas obtenidas a uno u otro tipo de gravamen”.*

²² SERRANO ANTÓN, *Fiscalidad internacional*, cit., p. 277.

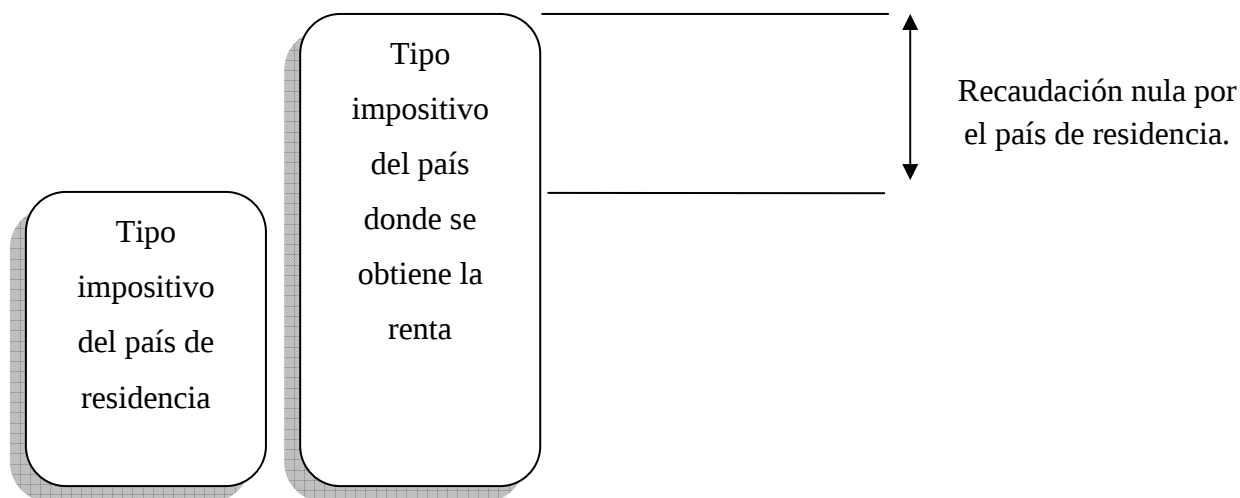
En segundo lugar, en virtud del **método de imputación**, el país de residencia del inversor trata al impuesto pagado por la persona que ha obtenido la renta en el extranjero como si fuera un impuesto pagado al propio país.

Cuando el impuesto pagado tiene un tipo de gravamen inferior al del país de la persona residente, sólo se recauda la diferencia de gravamen entre los dos países por parte del país de la persona residente.



Fuente: Elaboración propia.

En caso contrario, si el país de residencia tiene un tipo de gravamen menor que el del país donde se ha obtenido la renta, el país de la persona residente no percibe ningún ingreso en forma de tributo. En el siguiente cuadro aclaramos el supuesto:



Fuente: Elaboración propia.

2 Modelo OCDE para evitar la doble imposición: análisis de su estructura

Antes de comenzar el análisis de la estructura del modelo OCDE, nos gustaría aclarar que hemos utilizado para el presente trabajo la versión del modelo OCDE de 2010. Conocemos la nueva versión de 2014 pero hemos considerado oportuno utilizar la de 2010 al estar traducida al español²³.

Para analizar la estructura del modelo OCDE para evitar la doble imposición, debemos conocer de qué partes se compone el modelo y como estructura su cuerpo.

Así, para una mejor comprensión del mismo, hemos elaborado a modo de esquema el contenido del modelo por Capítulos y Artículos:

- Capítulo I. Ámbito de aplicación del convenio.
 - o Art. 1 Personas comprendidas
 - o Art. 2 Impuestos comprendidos
- Capítulo II. Definiciones
 - o Art. 3 Definiciones generales
 - o Art. 4 Residente
 - o Art. 5 Establecimiento permanente
- Capítulo III. Imposición de las rentas
 - o Art. 6 Rentas inmobiliarias
 - o Art. 7 Beneficios empresariales
 - o Art. 8 Navegación marítima, por aguas interiores y aérea
 - o Art. 9 Empresas asociadas
 - o Art. 10 Dividendos
 - o Art. 11 Intereses
 - o Art. 12 Regalías

²³ <http://www.expansion.com/blogs/garrigues/2014/07/31/convenios-de-doble-imposicion.html>

- o Art. 13 Ganancias de capital
- o Art. 14 [Artículo suprimido]
- o Art. 15 Renta del trabajo dependiente
- o Art. 16 Remuneraciones en calidad de consejero
- o Art. 17 Artistas y deportistas
- o Art. 18 Pensiones
- o Art. 19 Funciones públicas
- o Art. 20 Estudiantes
- o Art. 21 Otras rentas
- Capítulo IV. Imposición del patrimonio
 - o Art. 22 Patrimonio
- Capítulo V. Métodos para eliminar la doble imposición
 - o Art. 23 A) Método de exención
 - o Art. 23 B) Método de imputación o de crédito
- Capítulo VI. Disposiciones Especiales
 - o Art. 24 No discriminación
 - o Art. 25 Procedimiento amistoso
 - o Art. 26 Intercambio de información
 - o Art. 27 Asistencia en la recaudación de impuestos
 - o Art. 28 Miembros de misiones diplomáticas y de oficinas consulares
 - o Art. 29 Extensión territorial
- Capítulo VII. Disposiciones finales

- o Art 30. Entrada en vigor
- o Art. 31 Denuncia

En primer lugar, el **Capítulo I** se encarga de precisar el ámbito de aplicación del Convenio. El **Capítulo II** define algunos términos y expresiones. Los **Capítulos III al V** se ocupan de definir con qué límites los países firmantes pueden gravar la renta y el patrimonio y cómo se debe eliminar el problema de doble imposición internacional. Prosigue con el **Capítulo VI** mostrando las Disposiciones Especiales, y el **Capítulo VII** con las Disposiciones Finales (en concreto, la entrada en vigor y denuncia).

De una manera más detallada, vamos a analizar artículo por artículo para ir comentándolo para una mejor comprensión del modelo.

El Artículo 1 del modelo OCDE, personas comprendidas establece que “*El presente Convenio se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados contratantes*”²⁴. Es decir, que el convenio se aplica a todas las personas residentes de uno o ambos países, independientemente de la nacionalidad.

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

²⁴ Artículo 1 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, versión abreviada 22 de Julio de 2010(traducción al español patrocinada por la secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos en el marco del convenio de colaboración con la OCDE), OCDE, París, 2010, p. 22.

sistema de exacción”²⁵. Este artículo viene a exponer qué tributos son los afectados por la problemática de la doble imposición, clarificando que serán aquellos que en cada país grave la renta y el patrimonio, independientemente de su nombre, o la corporación encargada de la exigencia del tributo. Serán objeto de estudio aquellos impuestos que graven total o parcialmente la renta y el patrimonio, incluso cuando la creación del impuesto sea posterior a la firma del convenio.

El Artículo 3 del modelo OCDE establece las definiciones necesarias para poder afrontar la correcta interpretación de dicho modelo, aclarando los conceptos de persona, sociedad, empresa, tráfico internacional, autoridad competente, nacional, actividad económica y negocio. Además, cualquier término no especificado en el convenio, tendrá el significado que en ese momento le asigne el ordenamiento jurídico del Estado en cuestión a no ser que su contexto indique una interpretación distinta²⁶.

²⁵ Artículo 2 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, versión abreviada 22 de Julio de 2010 (traducción al español patrocinada por la secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos en el marco del convenio de colaboración con la OCDE), OCDE, París, 2010, p. 22.

²⁶ Artículo 3 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, versión abreviada 22 de Julio de 2010 (traducción al español patrocinada por la secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos en el marco del convenio de colaboración con la OCDE), OCDE, París, 2010, p. 23.

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

a) el término “persona” comprende las personas físicas, las sociedades y cualquier otra agrupación de personas;

b) el término “sociedad” significa cualquier persona jurídica o cualquier entidad que se considere persona jurídica a efectos impositivos;

c) el término “empresa” se aplica al ejercicio de toda actividad o negocio;

d) las expresiones “empresa de un Estado contratante” y “empresa del otro Estado contratante” significan, respectivamente, una empresa explotada por un residente de un Estado contratante y una empresa explotada por un residente del otro Estado contratante;

e) la expresión “tráfico internacional” significa todo transporte efectuado por un buque o aeronave explotado por una empresa cuya sede de dirección efectiva esté situada en un Estado contratante, salvo cuando el buque o aeronave sea explotado únicamente entre puntos situados en el otro Estado contratante;

f) la expresión “autoridad competente” significa:

(i) (en el Estado A): ____

(ii) (en el Estado B): ____

g) el término “nacional”, en relación con un Estado contratante, designa a:

(i) toda persona física que posea la nacionalidad o ciudadanía de este Estado contratante; y

(ii) toda persona jurídica, sociedad de personas –partnership– o asociación constituida conforme a la legislación vigente en este Estado contratante.

h) la expresión “actividad económica” o el término “negocio” incluyen el ejercicio de servicios profesionales y la realización de otras actividades de carácter independiente.

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

El Artículo 4 del modelo OCDE establece la definición del término residente como *“toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo en razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, incluyendo también a ese Estado y a sus subdivisiones políticas o entidades locales. Esta expresión no incluye, sin embargo, a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado o por el patrimonio situado en el mismo”*²⁷. Además, en el mismo artículo se establecen las pautas a seguir si una persona tiene doble residencia de los dos Estados que firman el convenio:

- Se considerará residente en el Estado donde posea una vivienda permanente. Si la tuviese en los dos Estados, se considerará residente en el Estado con el que mantenga relaciones económicas y personales más estrechas.
- En caso contrario, se recurrirá al Estado donde habite.
- Si habita en ambos Estados, o en ninguno de ellos, se considerará residente el Estado donde sea nacional.
- Si fuese nacional de ambos Estados, o no lo fuera de ninguno de ellos, serán los propios Estados quien resuelva la residencia del indocumentado de común acuerdo.

Por último, si fuese una persona jurídica que fuese residente de ambos Estados, se considerará residente sólo del Estado donde tenga su sede directiva.

Por su parte, el Artículo 5 del modelo OCDE delimita el significado de EP, entendido como un lugar fijo donde se realice parte o la totalidad de la actividad empresarial. De manera particular, comprenderá las sedes de dirección, las sucursales y oficinas, las fábricas, los talleres y las minas, canteras o pozos. Además, el Artículo 5 incorpora de manera pormenorizada los diferentes casos que pueden darse para entender a la persona con establecimiento permanente en un país o no.

No nos detendremos en los artículos recogidos en el Capítulo III y IV (artículos del 6 al 22) para no alargar el estudio de la estructura del modelo OCDE, ya que tratan de

²⁷ Artículo 4 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, versión abreviada 22 de Julio de 2010 (traducción al español patrocinada por la secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos en el marco del convenio de colaboración con la OCDE), OCDE, París, 2010, p. 24.

delimitar qué rentas y qué parte del patrimonio del individuo son susceptibles a tributación.

A continuación, el Capítulo V, trata de establecer los procedimientos aceptados por la OCDE para la eliminación del problema de doble imposición internacional. De una parte, el método de exención y por otra parte, el método de imputación.

Avanzamos en el análisis y llegamos al capítulo VI, donde en su artículo 24 de no discriminación explica que los nacionales y apátridas de un Estado no podrán contribuir a impuestos (cualquiera que sea su naturaleza o denominación) del otro Estado que no sean exigibles o que sean más gravosos que los del país donde es nacional. Además, los EP de que un Estado tenga en otro Estado no podrán no serán sometidos en el otro Estado de manera menos favorable que los EP del segundo Estado en el primero.

El Artículo 25 del mismo Capítulo aclara que si un individuo considera que las medidas tributarias tomadas por uno o ambos de los Estados firmantes se estiman inoportunas, puede solicitar a las autoridades tributarias del Estado donde es residente el estudio del caso. Dicho Estado, en el caso que considere sustancial la reclamación, si no pudiese resolverlo con sus propias medidas, deberá resolver el problema de manera amistosa con el otro Estado para evitar la doble imposición que provoca el desajuste. En el caso de no obtener una solución a la reclamación solicitada por el individuo entre ambos Estados, se someterá a arbitraje cualquier petición relacionada con el caso.

El artículo 26 del modelo OCDE decreta que los Estados implicados deberán favorecer el intercambio de información para la resolución de problemas de doble imposición internacional siempre y cuando no se obligue a un Estado a adoptar medidas contrarias a su propia legislación o la las del otro Estado, cuando la información no revele secretos comerciales, industriales o profesionales y cuando la información no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o las del otro Estado.

Por el Artículo 27 del modelo OCDE, los países deberán prestarse ayuda y asistencia para la recaudación de sus créditos tributarios, entendidos en el mismo artículo como *“todo importe debido en concepto de impuestos de toda clase y naturaleza exigibles por los Estados contratantes, sus subdivisiones políticas o sus entidades locales, en la medida en que esta imposición no sea contraria al presente Convenio o a cualquier otro instrumento del que los Estados contratantes sean parte; la*

expresión comprende igualmente los intereses, sanciones administrativas y costes de recaudación o de establecimiento de medidas cautelares relacionados con dicho importe”²⁸.

En el mismo artículo se especifica el modo de proceder ante la recaudación de los impuestos que sean exigibles. Las autoridades del otro Estado aceptarán el crédito tributario para recaudarlo para el primer Estado. Este otro Estado recaudará el impuesto según lo dispuesto en su ordenamiento jurídico como si fuese un crédito tributario propio.

El Artículo 28 del modelo OCDE estipula que, de acuerdo al Derecho internacional, las disposiciones del convenio no afectan a los miembros de misiones diplomáticas ni a los miembros de las oficinas consulares.

A continuación el Artículo 29 del modelo OCDE presenta la aplicación del convenio a cualquier otro tercer Estado de los que los dos Estados firmantes asuman sus relaciones internacionales.

El Artículo 30 del modelo OCDE estipula la fecha de entrada en vigor del convenio.

Por último, el artículo 31 del modelo OCDE establece que el convenio se mantendrá en vigor siempre y cuando no se denuncie por vía diplomática por una de las dos partes, que dejará de aplicarse a partir de la fecha estipulada.

3 Análisis del convenio de doble imposición entre España y China.

En este apartado vamos a analizar de forma detallada uno de los ochenta y ocho convenios que España tiene firmados con países de todo el mundo, el Convenio de Doble Imposición Internacional entre España y China.

Hemos escogido el CDI de España con China debido al auge de los intercambios comerciales que ha tenido en los últimos años el país asiático, lo que presupone una gran relevancia para el Ordenamiento jurídico español²⁹. Sólo profundizaremos en aquellos artículos y apartados que sean de relevancia, puesto que ya hemos analizado la estructura del modelo en las que sienta sus bases este Convenio.

²⁸Artículo 27 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, versión abreviada 22 de Julio de 2010(traducción al español patrocinada por la secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos en el marco del convenio de colaboración con la OCDE), OCDE, París, 2010, pp. 39-40.

²⁹Fuente :<http://expansión.com>, <http://goo.gl/hk9vQN>

En el Artículo 2 del Convenio, referente a los impuestos que comprende dicho documento, serán aquellos tributos de ambos Estados que se basan en la renta y en el patrimonio de los individuos de ambos países:

Por parte de España, estos tributos son:

- EL IRPF
- El IS
- El Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante, IP)
- Los Impuestos Locales sobre la Renta y el Patrimonio

Por parte de la República Popular China:

- El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
- El Impuesto sobre la Renta de Empresas Mixtas (*jointventure*) de capital chino y extranjero
- El Impuesto sobre la renta de Empresas Extranjeras
- El Impuesto Local Sobre la Renta

Además, dicho Convenio se aplicará también a los impuestos de la misma naturaleza que se establezcan con fecha posterior a la firma del mismo. Ambos Estados están obligados a comunicar a la otra parte las modificaciones que se originen en su ordenamiento jurídico en ámbito tributario.

Respecto al método utilizado para evitar problemas de doble imposición, será:

- España utilizará como norma general el **método de exención**. Cuando un residente español obtenga rentas o posea elementos patrimoniales en China, que puedan someterse a gravamen en China, España deberá dejar exentas dichas rentas o elementos patrimoniales. En el caso de los dividendos, intereses, cánones, participaciones de consejeros, artistas y deportistas y otras rentas no mencionadas en ninguno de los artículos, *“España admitirá como deducción del Impuesto sobre la Renta de esta persona una cantidad igual al impuesto pagado en China. Tal deducción no excederá, sin*

embargo, de aquella parte del Impuesto sobre la Renta correspondiente a las rentas que pueden ser sometidas a imposición en China”³⁰.

- En China, los casos de doble imposición internacional se resolverán de la siguiente manera:

La República Popular de China usará siempre el **método de imputación** para resolver los supuestos. El residente chino puede deducir de su impuesto Chino el importe del impuesto que debería de pagar en España por sus rentas. Dicho importe deducible no puede exceder del importe del tributo chino, según las normas del Ordenamiento jurídico chino. En el caso de que una renta obtenida por una empresa residente china en España provenga de dividendos pagados por una empresa residente en España y que posea al menos el 10 por 100 de las acciones de la empresa residente Española, *“la deducción tendrá en cuenta el impuesto sobre la renta pagado en España por la Sociedad pagadora de dividendos”³¹.*

El resto del documento establece, vertebrado por el modelo, el artículo 25 de No Discriminación, el artículo 26 Procedimiento Amistoso, el artículo 27 Intercambio de Información, Artículo 28 Agentes Diplomáticos y funcionarios consulares, el artículo 29 Entrada en Vigor y por último, el artículo 30, Denuncia. Al ser idénticos artículos que el modelo de CDI de la OCDE, y habiendo analizado ya el modelo, no nos detendremos en su estudio.

³⁰ Artículo 24 del Convenio entre el Gobierno de España y el Gobierno de la República Popular de China para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, Pekín, 1990.

³¹ Artículo 24 del Convenio entre el Gobierno de España y el Gobierno de la República Popular de China para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, Pekín, 1990.

CAPÍTULO III. DOBLE IMPOSICIÓN INTERNA: EL CASO DE LAS CORPORACIONES LOCALES CON EL ESTADO

Como ya vimos en el primer capítulo, existen tres posibles colisiones de impuestos que producen un problema de doble imposición interna o nacional. Los diferentes entes que pueden originar esta doble imposición son: Estado con Comunidades Autónomas, Comunidades Autónomas con Entidades Locales y, en último lugar, Estado con Entidades Locales.

Además explicamos paso a paso las posibles soluciones que se podían contemplar bajo el amparo del Ordenamiento jurídico español en problemas surgidos entre el Estado con las Comunidades Autónomas y las Comunidades Autónomas con las Entidades Locales. Como ya señalamos arriba, para la resolución de estos conflictos debemos acudir al artículo 6 de la LOFCA, donde se establecen las medidas de compensación entre los diferentes entes y las Comunidades Autónomas.

No ocurre igual en el caso de la existencia de coincidencia de impuestos entre el Estado y las Entidades Locales, ya que bajo el amparo de la ley española, no existe ninguna medida establecida para evitar o solucionar estos casos.

Los posibles casos que se pueden dar de problemas de doble imposición interna entre el Estado y las Entidades Locales son muy limitados ya que los tributos estatales son de un ámbito general, y los locales gravan materias muy específicas, por lo que difícilmente se pueden dar casos de doble imposición. Vamos a realizar un estudio pormenorizado de un caso real de doble imposición interna entre el Estado y las Entidades Locales.

Como sabemos, las Entidades Locales no tendrán potestad para crear tributos por ellas mismas ni regular sus elementos esenciales debido a la reserva de ley en materia tributaria. Según LÓPEZ ESPADAFOR, *“Las Entidades Locales deberán exigir necesariamente los tributos que la Ley presente como de exigencia obligatoria para aquellas y podrán decidir si aplicar o no los tributos que la legislación presente como establecimiento facultativo para las mismas”*³². Así, distinguimos entre tributos locales obligatorios y potestativos respectivamente. Veamos a continuación los tributos que el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto

³² LÓPEZ ESPADAFOR, *La doble imposición interna*, Lex Nova, Valladolid, 1999, p. 85.

Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante, TRLRHL) contempla para su establecimiento –obligatorio o potestativo- por parte de las Entidades Locales:

- **Obligatorios:**

- a) Impuesto sobre Bienes Inmuebles (en adelante, IBI).
- b) Impuesto sobre Actividades Económicas.
- c) Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica”.

- **Potestativos:**

- a) Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras.
- b) Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.
- c) Impuesto sobre gastos suntuarios (en las modalidades de cotos de caza y pesca).

En consecuencia, cuando se presenta un problema de doble imposición interna entre un tributo del Estado y otro de una Entidad Local, el Estado va a ser el responsable de dar solución a dicho problema, puesto que es él Estado quien crea el tributo del Estado, y es también el propio Estado quien crea el tributo para las Entidades Locales de acuerdo a la puntualización de LÓPEZ ESPADAFOR *“El Estado es el responsable de dicha doble imposición, creando los dos impuestos en conflicto, aunque uno de ellos vaya destinado a la financiación local, por ello corresponde esencialmente al Estado dar solución a los problemas de doble imposición”*³³.

Vamos a profundizar en el caso que se pueda dar de doble imposición entre el IRPF y el IBI.

Por un lado, en virtud del artículo 60 del TRLRHL, *“El Impuesto sobre Bienes Inmuebles es un tributo directo de carácter real que grava el valor de los bienes*

³³LÓPEZ ESPADAFOR, “Posibles soluciones a la colisión entre la imposición estatal y la imposición local”, en *Crónica Tributaria*, nº 140, 2011, pp.183-214.

inmuebles en los términos establecidos en esta Ley”. Por otra parte, el artículo 62 define el hecho imponible del impuesto³⁴.

Por otro lado, como ya hemos señalado arriba, el artículo 1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, LIRPF explica que *“El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un tributo de carácter personal y directo que grava, según los principios de igualdad, generalidad y progresividad, la renta de las personas físicas de acuerdo con su naturaleza y sus circunstancias personales y familiares”*, especificando su hecho imponible en el artículo 6.1: *“Constituye el hecho imponible la obtención de renta por el contribuyente”*.

A primera vista, después de lo expuesto en anteriores párrafos, no podemos asegurar la existencia de doble imposición entre ambos impuestos, puesto que el IRPF grava la obtención de una renta por parte de una persona física, y el IBI grava la titularidad de los bienes inmuebles, es decir, el patrimonio de una persona. Como ya sabemos, compondrá la renta de una persona en el IRPF: los rendimientos del trabajo personal, los rendimientos de actividades económicas, los rendimientos del capital –mobiliario e

³⁴ Artículo 61 del TRLRHL: *“1. Constituye el hecho imponible del impuesto la titularidad de los siguientes derechos sobre los bienes inmuebles rústicos y urbanos y sobre los inmuebles de características especiales:*

1. Constituye el hecho imponible del impuesto la titularidad de los siguientes derechos sobre los bienes inmuebles rústicos y urbanos y sobre los inmuebles de características especiales:

a) De una concesión administrativa sobre los propios inmuebles o sobre los servicios públicos a que se hallen afectos.

b) De un derecho real de superficie.

c) De un derecho real de usufructo.

d) Del derecho de propiedad.

2. La realización del hecho imponible que corresponda de entre los definidos en el apartado anterior por el orden en él establecido determinará la no sujeción del inmueble urbano o rústico a las restantes modalidades en el mismo previstas. En los inmuebles de características especiales se aplicará esta misma prelación, salvo cuando los derechos de concesión que puedan recaer sobre el inmueble no agoten su extensión superficial, supuesto en el que también se realizará el hecho imponible por el derecho de propiedad sobre la parte del inmueble no afectada por una concesión.

3. A los efectos de este impuesto, tendrán la consideración de bienes inmuebles rústicos, de bienes inmuebles urbanos y de bienes inmuebles de características especiales los definidos como tales en las normas reguladoras del Catastro Inmobiliario.

4. En caso de que un mismo inmueble se encuentre localizado en distintos términos municipales se entenderá, a efectos de este impuesto, que pertenece a cada uno de ellos por la superficie que ocupe en el respectivo término municipal.

5. No están sujetos a este impuesto:

a) Las carreteras, los caminos, las demás vías terrestres y los bienes del dominio público marítimo-terrestre e hidráulico, siempre que sean de aprovechamiento público y gratuito para los usuarios.

b) Los siguientes bienes inmuebles propiedad de los municipios en que estén enclavados:

Los de dominio público afectos a uso público.

Los de dominio público afectos a un servicio público gestionado directamente por el ayuntamiento, excepto cuando se trate de inmuebles cedidos a terceros mediante contraprestación.

Los bienes patrimoniales, exceptuados igualmente los cedidos a terceros mediante contraprestación”.

inmobiliario-, las ganancias y pérdidas patrimoniales y la imputación de rentas. Si nos detenemos en la imputación de rentas, observamos que se imputan las rentas sobre los bienes inmuebles del contribuyente que no constituyan su vivienda habitual y que, siendo susceptibles de generar rendimiento, no lo generen.

En este caso, en el momento que una persona posea una propiedad inmobiliaria que no sea una vivienda habitual y no la tenga arrendada, tributará por el IRPF imputando la renta, siendo un 2% de su valor catastral (o de 1,1% si el valor catastral está revisado), y además, tributará por el IBI por ser dicha persona titular del bien inmueble. En este caso, se estaría produciendo un caso de doble imposición interna, por coincidencia de un tributo del Estado con un tributo de una Entidad Local³⁵.

Para intentar solucionarlo, se podría recurrir a eliminar uno de los dos impuestos (el IBI o el IRPF). El problema reside que, en el caso de la desaparición del IBI, se eliminaría una importante fuente de financiación de las Entidades Locales, y en el caso de eliminarlo del IRPF, se destruiría la base del concepto de gravar todas las rentas de un contribuyente por un mismo impuesto estatal.

Otra posible solución existente sería la deducción de la cuota del IBI en la cuota del IRPF, eliminando de una manera tajante la doble imposición. Solución ésta que, a día de hoy, no aparece contemplada en ningún artículo de la LIRPF.

³⁵ Sobre el particular, *vid.* En profundidad LÓPEZ ESPADAFOR, Posibles soluciones a la colisión entre la imposición estatal y la imposición local”, *cit.*, pp. 183-214.

CONCLUSIONES

1. El aumento del tráfico económico, la supresión de fronteras económicas y el incremento de los intercambios comerciales internacionales, han provocado el aumento de casos de doble imposición alrededor de todo el mundo, por lo que se hace necesario establecer las medidas oportunas ante estos cambios para evitar casos de doble imposición, tanto nacional como internacional.
2. Debido a la globalización de las economías de los países, se hacen más necesarios la creación de CDI por parte de los países que doten a los intercambios comerciales de la suficiente seguridad jurídica. Como recordamos se realizan de manera bilateral teniendo como modelo el modelo OCDE, por lo que actualmente existen numerosos CDI firmados por cada uno de los países implicados, número que va en aumento debido al interés entre los países por evitar los problemas de doble imposición y favorecer las inversiones de sus ciudadanos en el exterior y las inversiones de extranjeros en el propio país.
3. A nivel interno, podemos afirmar que los casos de doble imposición pueden ser solucionados a través de la LOFCA siempre y cuando una de las partes sean las Comunidades Autónomas. En el caso de que el problema de doble imposición sea por coincidencia de un impuesto del Estado con uno de las Entidades Locales, su solución no está regulada.

BIBLIOGRAFÍA

GARCÍA PRATS, F.A.: “Los modelos de convenio, sus principios rectores y su influencia sobre los convenios de doble imposición”, en *Crónica Tributaria*, nº 133, 2009, pp. 101-123.

GÓMEZ ARELLANO, A. “Doble imposición”, en *Enciclopedia jurídica*, versión electrónica <http://laleydigital.es>.

LÓPEZ ESPADAFOR, C.: *La doble imposición. Problemática actual*, La Ley, Madrid, 2012.

LÓPEZ ESPADAFOR, C. “Posibles soluciones a la colisión entre la imposición estatal y la imposición local”, en *Crónica Tributaria*, nº 140, 2011, pp. 183-214.

LÓPEZ ESPADAFOR, C.: *La doble imposición interna*, Lex Nova, Valladolid, 1999.

MARTÍN QUERALT, J.et. al., *Curso de Derecho financiero y tributario*, Tecnos, Madrid, 2013.

MENÉNDEZ MORENO, A.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte general. Lecciones de cátedra*. 14ª ed., Lex Nova, Valladolid, 2013.

SERRANO ANTÓN, F.: *Fiscalidad internacional*, CEF, Madrid, 2013.

VIDAL MARTÍ, B.: *La residencia fiscal de las personas físicas y la jurisprudencia comunitaria*, IX Curso de Alta Especialización en Fiscalidad Internacional, Agencia Estatal de Administración Tributaria, 2008.

PAGINAS WEB VISITADAS:

<http://www.minhap.gob.es/>

<http://laleydigital.es>

<http://www.aranzadidigital.es>

<http://dialnet.unirioja.es/>

<https://proview.thomsonreuters.com>

<http://www.agenciatributaria.es>

<http://www.expansion.com/>

<http://www10.ujaen.es/conocenos/servicios-unidades/biblio>

<http://noticias.juridicas.com/>

<http://ief.es>

