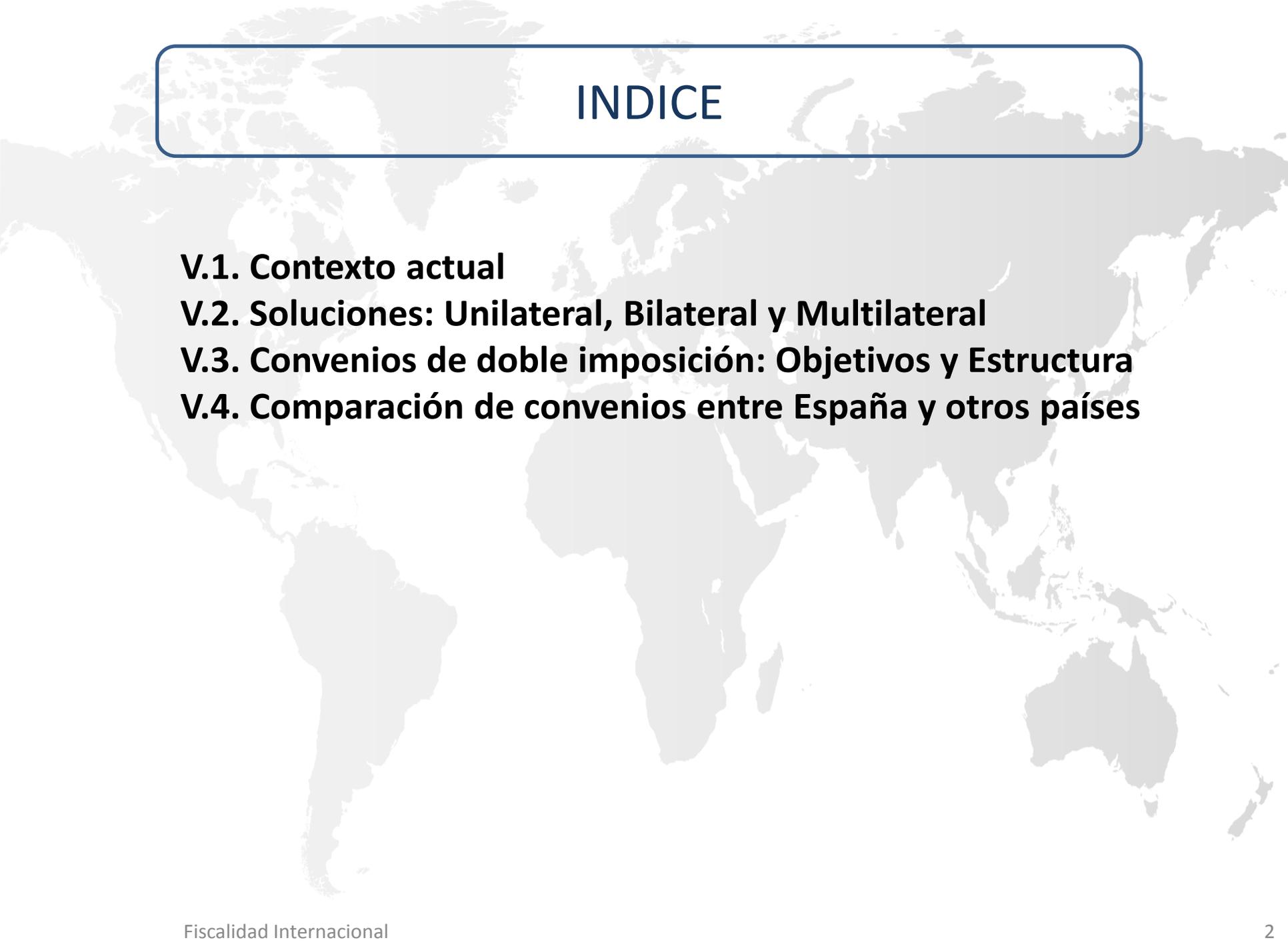


TEMA V

LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN

Esta obra se publica bajo una licencia Creative Commons



A light gray world map is visible in the background of the slide. At the top center, the word "INDICE" is written in a dark blue, sans-serif font, enclosed within a rounded rectangular box with a dark blue border.

INDICE

V.1. Contexto actual

V.2. Soluciones: Unilateral, Bilateral y Multilateral

V.3. Convenios de doble imposición: Objetivos y Estructura

V.4. Comparación de convenios entre España y otros países

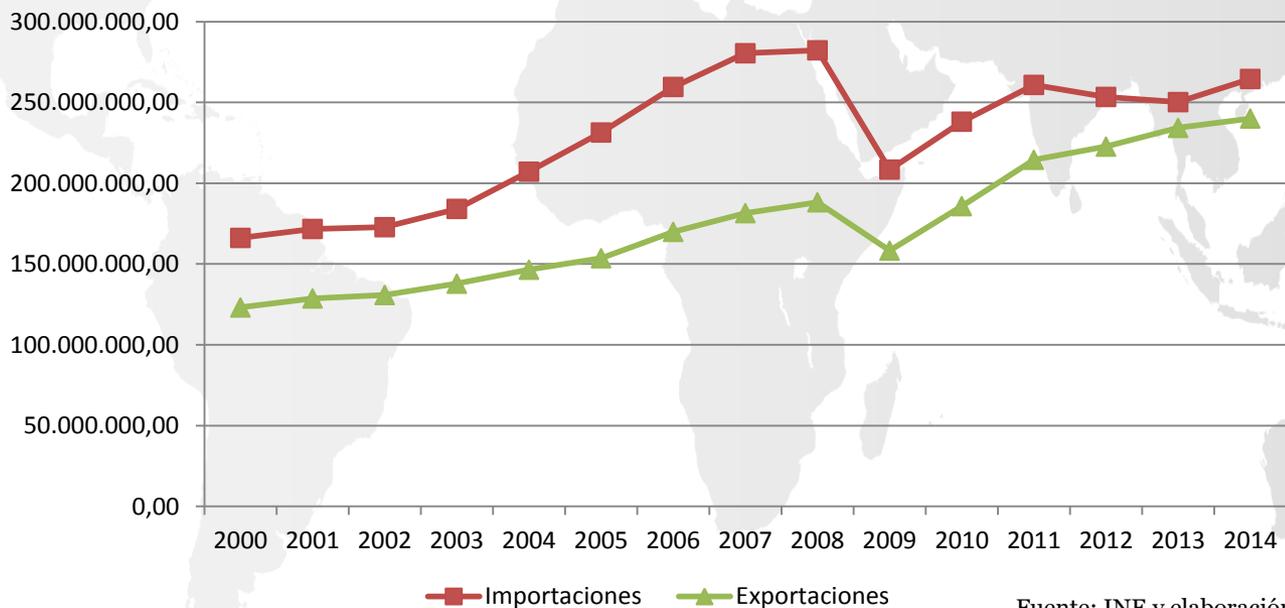
V.1. CONTEXTO ACTUAL: Globalización

- **La creciente interdependencia económica y la cooperación entre los países miembros de la OCDE en el período de la posguerra mostraron, cada vez con más claridad, la importancia de las medidas para evitar la doble imposición internacional.**
- **Conveniencia de armonizar estos convenios de acuerdo con principios, definiciones, reglas y métodos uniformes, y de alcanzar un acuerdo sobre una interpretación común.**

V.1. CONTEXTO ACTUAL: Globalización

Como puede observarse, la globalización ha conllevado un incremento del comercio internacional.

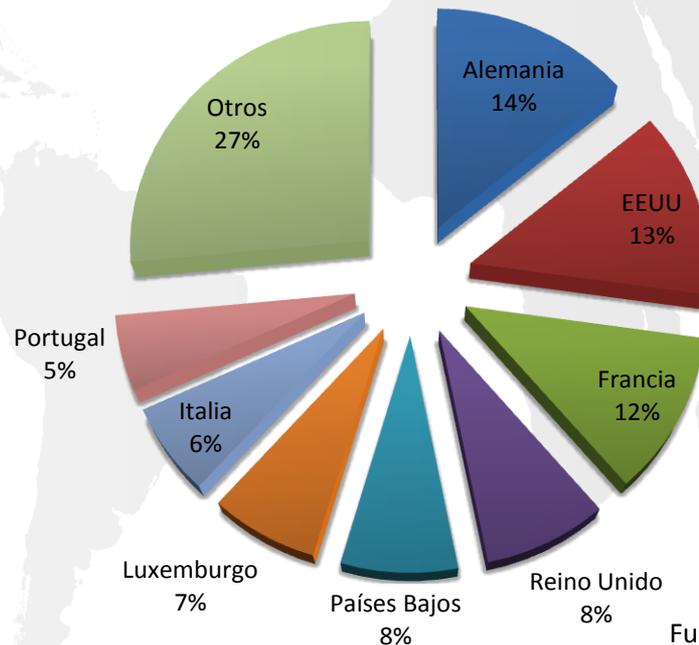
Evolución comercio exterior España



Fuente: INE y elaboración propia

V.1. CONTEXTO ACTUAL: Globalización

El número de filiales de empresas extranjeras radicadas en España en 2013 (último dato publicado a la fecha actual) se situó en 10.722, representando aproximadamente un 0,53% del total de empresas radicadas en España en el mismo ejercicio. En cuanto a la procedencia del capital que invierte en España, a continuación pueden observarse los principales países inversores en España.



Fuente: Informe D&B

V.1. CONTEXTO ACTUAL: Globalización

IMPLICACIONES

- Doble imposición

-Jurídica

-Económica

- Posibilidad de deslocalización de beneficios

-(BEPS)

-Precios de transferencia

V.1. CONTEXTO ACTUAL: Globalización

- **Doble imposición**

Se produce cuando una misma manifestación de riqueza es gravada en más de una ocasión durante el mismo periodo impositivo.

Esto es debido a los principios de asignación impositiva que tienen los diferentes Estados.

- **Principio Territorial o Tributación en la Fuente**

Se basa en someter a gravamen aquellas rentas que, conforme a las reglas de localización establecidas en la normativa de un país, se consideran producidas en su territorio, independientemente de quien sea su perceptor y dónde resida.

- **Principio Personalista o Tributación de Residencia**

Se basa en gravar a las personas o entidades que, conforme a lo establecido en la normativa del país, se consideran residentes fiscales en el mismo, por todas las rentas mundiales que obtienen, con independencia de su origen.

V.1. CONTEXTO ACTUAL: Globalización

- **Económica**

La doble imposición **económica** es aquella en la que distintas personas tributan por una misma renta.

Ejemplo: Beneficio obtenido por una sociedad: primero se gravará por el IS y, posteriormente, cuando se transmita el dividendo, el mismo tributará en el impuesto que corresponda al socio.

Fuente: Comentarios al modelo de convenio de la OCDE

V.1. CONTEXTO ACTUAL: Globalización

Jurídica internacional

La doble imposición **jurídica internacional** se define como aquella en la que se producen las siguientes circunstancias:

- aplicación de impuestos similares,
- respecto de la misma materia imponible,
- mismo sujeto pasivo,
- en dos (o más) estados diferentes,
- durante un mismo periodo de tiempo.

Ejemplo: rendimientos del trabajo obtenidos en el extranjero y que, según la normativa de aplicación, se encuentran sujetos tanto en el país de residencia del perceptor como en el país de la fuente

Fuente: Comentarios al modelo de convenio de la OCDE

V.2. SOLUCIONES: Unilateral, Bilateral y Multilateral

- **Unilaterales**

Serán aquellas disposiciones introducidas de forma autónoma e independiente por un Estado en su sistema normativo fiscal interno, constituyendo de esta manera *“normas de Derecho tributario internacional”*

- **Bilaterales**

Son aquellos por los que “soberanías fiscales adoptan acuerdos para eliminar posibles discordancias entre sus legislaciones, ya sea por haber optado por criterios de asignación diferentes, ya sea por diferir en la definición o calificación de cualquier elemento de la relación tributaria, o por cualquier otra diferencia que provoque doble imposición o ausencia de la misma. Su articulación se realiza habitualmente a través de Convenios de doble imposición”

- **Multilaterales**

Son aquellos en los que “las autoridades fiscales de varios países de un mismo área geográfica (Unión Europea) o de un mismo desarrollo similar (OCDE), pero en cualquier caso, con intereses y problemas comunes, deciden acometer conjuntamente la adopción de principios, o la realización de reformas en sus respectivas legislaciones, con el fin de solucionar situaciones que a todos afectan”.

V.2. SOLUCIONES: Unilateral, Bilateral y Multilateral

1

UNILATERALES

- La autoridad fiscal de un país impone medidas para evitar la doble imposición:
Rentas obtenidas en el extranjero.

2

BILATERALES

- Dos países soberanos alcanzan acuerdos para eliminar o evitar la doble imposición:
Convenios Bilaterales de Doble Imposición.

3

MULTILATERALES

- Los ministerios fiscales de varios países, normalmente de una misma área geográfica, (UE) o de un nivel de desarrollo similar (OCDE), deciden adoptar principios para solucionar conductas que les afectan a todos.
Convenio nórdico.

V.2. SOLUCIONES: Unilateral, Bilateral y Multilateral

OCDE

- Beneficia a los países más ricos

ONU

- Beneficia a los países menos desarrollados

V.3. CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN



V.3. CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN

ESTRUCTURA	DONDE
Ámbito de aplicación del convenio	Se delimita su ámbito objetivo (impuestos comprendidos) y su ámbito subjetivo (personas afectadas)
Definiciones	Se definen algunos términos clave (residencia, establecimiento permanente, etc..)
Imposición sobre las rentas	Se distribuye la potestad tributaria entre los Estados, por categorías de renta.
Imposición del patrimonio	Se distribuye la potestad tributaria en relación con los impuestos sobre el patrimonio.
Métodos para eliminar la doble imposición	Mecanismos para eliminar la doble imposición.
Disposiciones especiales	Se intenta prevenir el fraude fiscal.
Disposiciones finales	Se regula la entrada en vigor y terminación del acuerdo.

V.3. CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN

- Clasificación de las rentas según los CDI
 - Rentas inmobiliarias (Art.6)
 - Beneficios empresariales (Art.7)
 - Navegación marítima (Art. 8)
 - Empresas asociadas (Art. 9)
 - Dividendos (Art. 10)
 - Intereses (Art. 11)
 - Regalías (Art. 12)
 - Ganancias de capital (Art. 13)
 - Rendimientos del trabajo dependiente (Art. 15)
 - Remuneraciones en calidad de consejero (Art. 16)
 - Artistas y deportistas (Art. 17)
 - Pensiones (Art. 18)
 - Funciones públicas (Art. 19)
 - Estudiantes (Art. 20)
 - Otras rentas (Art. 21)

V.3. CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN

Existen 2 métodos para evitar la doble imposición:

1

Exención (Art.23A)

2

Imputación o crédito fiscal
(Art. 23B)

V.3. CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN

• **Método de exención**

Según el momento

- Exención en origen
- Exención en destino

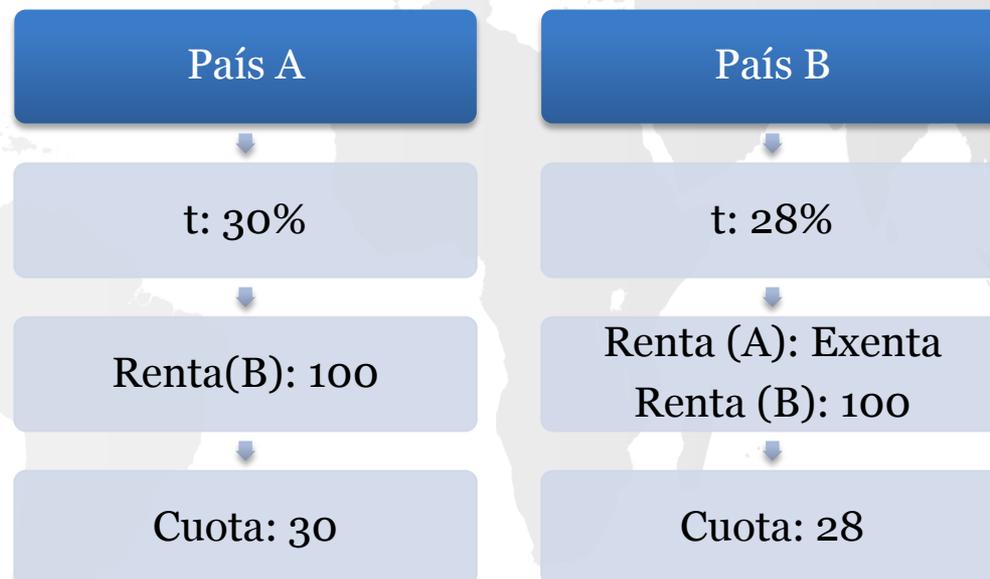
Según la forma

- Exención íntegra
- Exención con progresividad

V.3. CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN

- **Método de exención íntegra**

Ejemplo: Un contribuyente obtiene un beneficio de 100 u.m. en el país A y tributa por esa renta en dicho país al 30%. Asimismo, en el país B obtiene una renta de 100 um. que son gravadas al 28%.

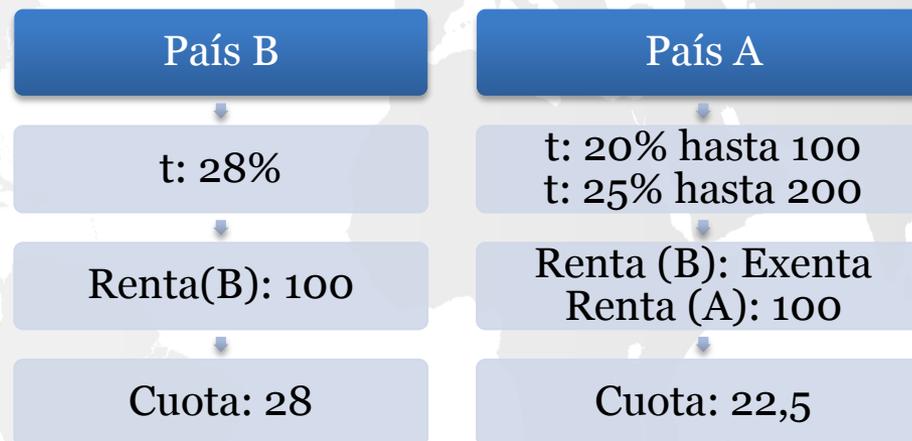


En este caso, el contribuyente únicamente tributa por su renta obtenida en el país B, dado que la renta obtenida en A está exenta en B, pues que ya ha tributado.

V.3. CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN

• Método de exención con progresividad

Ejemplo: Un contribuyente tributa en A por su renta mundial. Obtiene una renta de 100 en A que tributa a una tarifa progresiva y otra renta de 100 en el país B, que tributa al tipo impositivo del 28%.



TIPO MEDIO PARA RENTA TOTAL:

$$\frac{(Rta(A) * t + Rta(B) * t) / Rta \text{ Total}}{(100 * 0,20 + 100 * 0,25) / 200} = \mathbf{22,5\%}$$

En este caso, se tributa en A sólo por las rentas obtenidas en A porque las obtenidas en B están exentas, sin embargo, para calcular el tipo de gravamen se tiene en cuenta la totalidad de las rentas.

V.3. CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN

MÉTODO DE IMPUTACIÓN O CRÉDITO FISCAL

Íntegra

El Estado de residencia concede una deducción por doble imposición en su impuesto personal (IRPF/IS) por el impuesto pagado en el estado de la fuente sin ninguna limitación

Parcial o Limitada

Dicha deducción tendrá como límite la parte de impuesto que se deba pagar en el Estado de residencia correspondiente a la renta sometida a doble imposición.

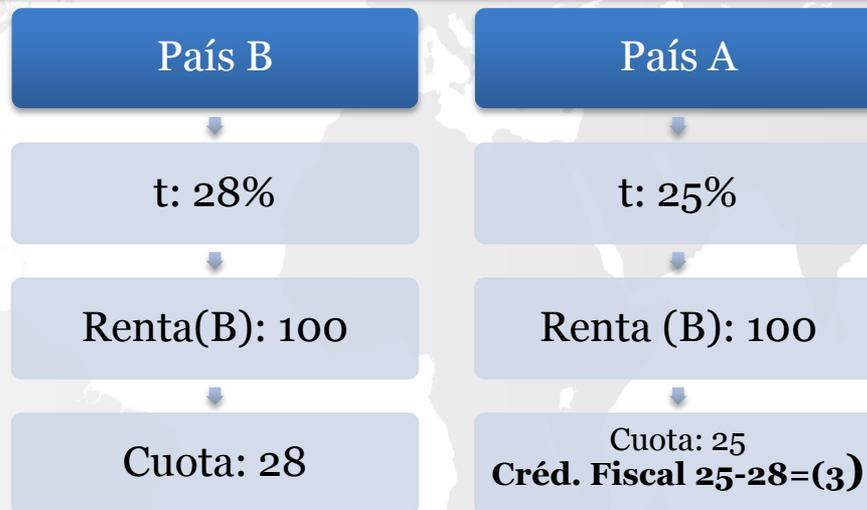
Parcial con Bonificaciones

Permite que el impuesto extranjero deducible sea el impuesto que exactamente hubiera correspondido satisfacer en ausencia del beneficio fiscal.

V.3. CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN

- **Método de integración total**

Ejemplo: Un contribuyente en el país A tributa por su renta mundial. En A no obtiene renta y en B Obtiene una renta de 100. En A tributa al 25% y en B al 28%

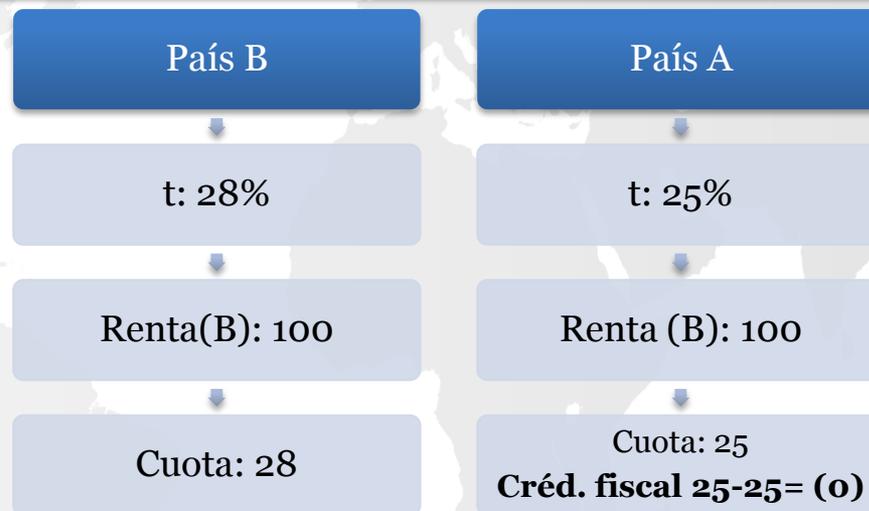


En este caso, el residente en A tributa por su renta total (obtenida en B, en este caso). En A tiene derecho a deducirse la totalidad de la cuota satisfecha en B (28), al ser mayor la cantidad pagada en B que la que correspondería pagar en A (25), se genera un Crédito fiscal por diferencia (3). El organismo tributario de A debe devolver 3 al contribuyente por los impuestos pagados en B.

V.3. CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN

- **Método de integración parcial**

Ejemplo: Un contribuyente en el país A tributa por su renta mundial, en A no obtiene rentas y en B obtiene una renta en B de 100. En A tributa al 25% y en B al %.



*En este caso, el residente en A tributa por su renta total (obtenida en B) pero tiene derecho a deducirse la cuota satisfecha en B, con el límite de lo que le correspondería pagar en A. Al ser mayor la cantidad pagada en B ($100 * 28\% = 28$) que la que correspondería pagar en A por la misma renta ($100 * 25\% = 25$), solo se puede deducir lo que le correspondería pagar en A.*

V.3. CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN

No discriminación
(Art. 24)

Procedimiento
Amistoso
(Art. 25)

Disposiciones
especiales

Intercambio de
información
(Art. 26)

Asistencia en la
recaudación
(Art. 27)

V.3. CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN

- No discriminación (Art. 24)
 - Prohibición de tratamiento fiscal discriminatorio respecto de los nacionales del otro Estado contratante que se encuentren en las mismas condiciones.
 - No se puede dar un trato más gravoso, pero sí más favorable.
 - Tributación de nacionales y extranjeros: modalidades de determinación de la base imponible semejantes, liquidación semejante, igual tipo y forma de exacción no puede ser más gravosa.

V.3. CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN

- Procedimiento amistoso (Art. 25)
 - Las autoridades competentes de los dos Estados deberán esforzarse por resolver, a través del procedimiento amistoso, la situación de los contribuyentes que sean objeto de una imposición no conforme a las disposiciones del Convenio.
 - Permite al contribuyente solicitar la remisión a arbitraje de las cuestiones irresolutas que hayan impedido a las autoridades competentes alcanzar un acuerdo amistoso en el plazo de dos años.

V.3. CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN

- **Asistencia en la recaudación (Art. 27)**
 - En este artículo se regula la posibilidad de los Estados contratantes de prestarse asistencia mutua en la recaudación de impuestos, así como la facultad para limitar esa asistencia.
 - Relación con el artículo anterior, ya que para prestar asistencia en la recaudación es necesario que exista un efectivo intercambio de información.

V.3. CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN

102

Convenios firmados

92

Convenios en vigor

10

Convenios en fase de
tramitación

V.4. Comparación de convenios entre España y otros países

CDI entre España y Francia

Ámbito de aplicación (Art. 1)

- Personas residentes de uno o ambos Estados.

Impuestos comprendidos (Art. 2)

- España
 - Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
 - Impuesto sobre Sociedades
 - Impuesto sobre el Patrimonio
 - Impuestos locales sobre la renta y el patrimonio
- Francia
 - Impuesto sobre la Renta
 - Impuesto sobre Sociedades
 - Impuesto sobre los Salarios
 - Impuesto de solidaridad sobre el Patrimonio

V.4. Comparación de convenios entre España y otros países

CDI entre España y Francia

Rentas inmobiliarias (Art. 6)

Pueden someterse a imposición en el Estado en el que radique el inmueble

Beneficios empresariales (Art. 7)

- **Con Establecimiento Permanente**

Pueden someterse a imposición en el Estado en el que radique el EP (solo si pueden atribuirse al EP).

- **Sin Establecimiento Permanente**

Solo pueden someterse a imposición en el Estado de residencia.

V.4. Comparación de convenios entre España y otros países

CDI entre España y Francia

Dividendos (Art. 10)

Pueden someterse a imposición en ambos Estados.
En el Estado en que resida la sociedad que los paga el impuesto exigido no podrá exceder del **15% del importe bruto**.

Intereses (Art. 11)

Pueden someterse a imposición en ambos Estados.
En el Estado en que resida la sociedad que los paga el impuesto exigido no podrá exceder del **10% del importe bruto**.

Cánones (Art. 12)

Pueden someterse a imposición en ambos Estados, pero el impuesto exigido en el Estado que los paga no podrá exceder del **5% del importe bruto**.

V.4. Comparación de convenios entre España y otros países

CDI entre España y Francia

Ganancias de capital (Art. 13)

- **De bienes inmuebles (Art. 13.1)**
Pueden someterse a imposición en ambos territorios.
- **De acciones o participaciones (Art. 13.2) en los que se posea una participación sustancial**
Pueden someterse a imposición en ambos territorios.
- **De otros elementos no comprendidos en apartados anteriores (Art. 13.5)**
Solo pueden someterse a imposición en el Estado de residencia del transmitente.

V.4. Comparación de convenios entre España y otros países

CDI entre España y Francia

- Participación sustancial
 - cuando el transmitente, directa o indirectamente, en cualquier momento de los doce meses anteriores a la fecha de la transmisión tiene:
 - al menos el 25 por 100 del capital de esta sociedad, o
 - acciones, participaciones u otros derechos que en su conjunto den derecho al menos al 25 por 100 de los beneficios de la sociedad.

V.4. Comparación de convenios entre España y otros países

CDI entre España y Francia

Trabajos dependientes (Art. 15)

Pueden someterse a imposición en ambos Estados.

- Excepción

- **Trabajadores fronterizos**

- Únicamente sometidos a imposición en el Estado de residencia.
 - Sometido a cumplimiento de requisitos formales.

V.4. Comparación de convenios entre España y otros países

CDI entre España y Francia

Eliminación de la doble imposición (Art. 24)

- **En España**
 - La doble imposición se elimina mediante una **deducción por doble imposición** equivalente al impuesto pagado en Francia, sin que dicha deducción pueda exceder de la parte del impuesto español calculado antes de la deducción.
 - Cuando las rentas percibidas por un residente en España estén exentas de tributación en España, estas rentas se pueden tener en cuenta a efectos de calcular el importe del impuesto sobre el resto de las rentas.

BIBLIOGRAFÍA

- Título: Doble imposición internacional en una economía globalizada. Problemática en la empresa española
 - Autores: Ana María Ambite Iglesias y Carlos López Arrabe (Agencia Estatal de la Administración Tributaria).
 - Enlace: http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos_formacion/2014_17_01.pdf
- Título: El proyecto BEPS y los países en desarrollo: de las consultas a la participación.
 - Autor: OCDE
 - Enlace: <http://www.oecd.org/ctp/estrategia-fortalecimiento-paises-en-desarrollo.pdf>
- Título: Los modelos de convenio, sus principios rectores y su influencia sobre los convenios de doble imposición
 - Autor: Francisco Alfredo García Prats (Universidad de Valencia)
 - Enlace: http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/fiscalidad_internacional/133_Garcia.pdf
- Título: Contribución de las multinacionales extranjeras a España
 - Autor: Organización Multinacionales Marca España
 - Enlace: http://multinacionalesmarcaespana.org/wp-content/uploads/multimedia/Informe_Espweb.pdf
- Título: Los convenios de doble imposición
 - Autor: Cuatrecasas Gonçalves Pereira
 - Enlace: https://www.icex.es/icex/wcm/idc/groups/public/documents/documento_anexo/mdeo/mjkx/~edisp/dax2014291091.pdf
- Comentarios al modelo de convenio de la OCDE