



Universidad
Politécnica
de Cartagena



FACULTAD DE
CIENCIAS DE LA
E M P R E S A

GRADO EN ADMINISTRACIÓN Y DIRECCIÓN DE EMPRESAS

DOBLE IMPOSICIÓN Y MECANISMOS PARA PALIARLA O EVITARLA

TRABAJO FIN DE GRADO
2021/2022

AUTORA: María Gómez Conesa

TUTOR: Pedro Colao Marín

ÍNDICE

ABREVIATURAS.....	2
METODOLOGÍA.....	3
CAPÍTULO I: LA DOBLE IMPOSICIÓN: CONCEPTO Y CLASES.....	4
1. Concepto.....	4
2. Clases de doble imposición sobre la renta.....	4
2.1 Doble imposición interna.....	4
2.2 Doble imposición internacional: concepto, causas y consecuencias.....	6
2.3 Doble imposición jurídica.....	9
2.4 Doble imposición económica.....	10
CAPÍTULO II: LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL. MÉTODOS Y MEDIDAS PARA EVITARLA.....	10
3. Métodos para evitar la doble imposición internacional.....	10
3.1 Método de exención y sus inconvenientes.....	11
3.2 Método de imputación y sus inconvenientes.....	13
4. Medidas para evitar la doble imposición en España.....	13
4.1 Medidas bilaterales y multilaterales.....	13
Convenios.....	14
Directiva matriz - filial.....	25
4.2 Medidas unilaterales en España.....	27
CONCLUSIÓN.....	40
ANEXOS.....	42
BIBLIOGRAFÍA.....	52
NORMATIVA UTILIZADA.....	53
ACUERDOS INTERNACIONALES UTILIZADOS.....	54

Abreviaturas

CCAA: «Comunidades autónomas»

CDI: «Convenio de doble imposición»

IRPF: «Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas»

IS: «Impuesto sobre Sociedades»

IP: «Impuesto sobre el Patrimonio»

ISyD: «Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones»

IRNR: «Impuesto sobre la Renta de No Residentes»

OCDE: «Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos»

LOFCA: «Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas»

LIRPF: «Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas»

LIS: «Ley del Impuesto sobre Sociedades»

LIRNR: «Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes»

LIP: «Ley del Impuesto sobre el Patrimonio»

LSyD: «Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones»

METODOLOGÍA

En este trabajo se analiza el fenómeno de la doble imposición, qué consecuencias produce y los mecanismos que se establecen para evitarla o paliarla. Para ello, comenzamos conociendo qué es la doble imposición y qué clases existen, profundizando en el estudio de la doble imposición internacional. Posteriormente, se exponen los distintos métodos que existen y las medidas articuladas para evitarla o atenuar su carga.

A nivel internacional, analizando la directiva matriz-filial y el modelo de convenio de doble imposición propuesto por la OCDE, así como profundizando en los convenios para evitar o regular problemas relacionados con la doble imposición entre España y otros cinco países.

A nivel del Derecho interno se analizan las medidas que los impuestos directos que ocupan una posición estructural en el sistema articulan, también, para evitar o al menos paliar la doble imposición.

El trabajo analiza el Derecho positivo incluyendo, además, como se ha dicho, determinadas normas internacionales y algunos de los convenios más relevantes, y la doctrina más relevante al respecto.

Finalmente, establece una serie de conclusiones.

Capítulo I: La doble imposición: Concepto y clases.

1. Concepto

Para explicar el concepto de la doble imposición podemos partir de la definición brindada por LÓPEZ ESPADAFOR¹, el cual la define como el «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». COLL MORALES² agrega que esto sucede cuando esa manifestación de riqueza está sujeta a más de un impuesto que gravan un mismo hecho imponible. VILLEGAS³ expone que la doble imposición se produce «cuando el mismo destinatario legal tributario es gravado dos (o más) veces, por el mismo hecho imponible, en el mismo período de tiempo, y por parte de dos (o más) sujetos con poder tributario».

Siguiendo esto podemos definir la doble imposición como el hecho que se produce como consecuencia de que un mismo hecho imponible esté sujeto a dos o más impuestos; en el caso de tributos periódicos en un mismo período impositivo.

Aunque la doble imposición se produce sobre distintas manifestaciones de riqueza, nos centraremos en el análisis de la doble imposición sobre la renta.

2. Clases de doble imposición sobre la renta

Dentro de la doble imposición sobre la renta podemos destacar varias clases. Por una parte, hablamos de la diferencia entre la doble imposición nacional o interna y la doble imposición internacional. Por otra parte, podemos destacar la doble imposición jurídica y la doble imposición económica.

2.1. Doble imposición interna

Podemos definir la doble imposición interna como el fenómeno que se produce cuando una misma renta es sometida a imposición más de una vez por más de un impuesto, en un mismo período impositivo y a nivel interno de un mismo Estado.

¹ LÓPEZ ESPADAFOR, C.M. Pág. 3.

² COLL MORALES, F. <https://economipedia.com/definiciones/doble-imposicion.html>

³ VILLEGAS H.B. Págs. 483 y 484.

La doble imposición interna puede darse en aquellos supuestos ocasionados por la incidencia del Poder Tributario a nivel estatal, autonómico y local. Los impuestos de los entes integrados dentro de un mismo territorio estatal son los que producen este fenómeno. La doble imposición, pues, puede derivarse de la confluencia de los impuestos de las Comunidades Autónomas y de los Municipios con los impuestos estatales.

Confluencia de tributos del Estado y de las Comunidades autónomas.

En España, el poder tributario de las CCAA les permite establecer y exigir sus propios tributos siempre dentro de unos límites marcados por la ley, como se menciona en la LOFCA⁴ en el artículo 6, que determina que «Las Comunidades Autónomas podrán establecer y exigir sus propios tributos de acuerdo con la Constitución y las Leyes».

Los límites establecidos se mencionan en el punto dos de dicho artículo. Este dispone:

«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».

De esta forma se evita que se produzca una doble imposición sobre un mismo hecho imponible que sea gravado por el Estado y a su vez por las CCAA.

Confluencia de tributos del Estado y locales.

En el punto tres de este mismo artículo 6 se establece el mismo límite, pero sobre los hechos imponible gravados por tributos locales:

«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

⁴ Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.

legislación 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».

Doble imposición y sobreimposición

Como se puede deducir de la lectura del artículo 6 mencionado, está claramente regulada la confluencia de tributos de las CCAA con tributos del Estado y de los entes locales. Queda, sin embargo, poco clara la relación entre tributos del Estado y de los entes locales cuando confluyen en un mismo hecho imponible. Esto da pie a pensar que, en estos casos, y a pesar de que se pueda producir una sobreimposición, es decir, la concurrencia de varios tributos sobre un mismo hecho o acto jurídico, exista una sobreimposición, pero no siempre técnicamente una doble imposición.

2.2. Doble imposición internacional: concepto, causas y consecuencias

La doble imposición internacional es el fenómeno por el cual una misma renta está sujeta a gravamen por impuestos similares o análogos, en dos o más Estados, en un mismo período impositivo en el caso de tributos periódicos, o por un mismo acontecimiento. A esto llegamos siguiendo la definición de varios autores que han desarrollado el tema. DORN⁵ establece que la doble imposición surge «siempre que varios países soberanos ejercen su soberanía para someter a una misma persona a impuestos de naturaleza similar por el mismo objeto impositivo». UDINA⁶ por su parte expone que la doble imposición se da «cuando el mismo presupuesto de hecho da lugar a obligaciones tributarias en varios países por el mismo o análogo título y por el mismo período de tiempo o acontecimiento». Otra definición recurrentemente usada es la de BORRÁS RODRIGUEZ⁷ que la describe como la situación que «se produce cuando una misma renta o un mismo bien es sometido a imposición en dos o más países, por la totalidad o parte de su importe, durante un mismo período impositivo -si se trata de impuestos periódicos- y por una misma causa»

⁵ DORN H. p 190. Cit. por CHECA GONZÁLEZ C. Pág. 153.

⁶ UDINA M., pág. 256. Cit. por CHECA GONZÁLEZ C., pág. 153.

⁷ BORRÁS RODRIGUEZ A. Pág. 30. Cit. por SÁNCHEZ GARCÍA N., pág. 1.

Teniendo en cuenta estas definiciones y como menciona ROMERO FLOR⁸ observamos que para que se produzca doble imposición internacional deben concurrir varios elementos, los cuales son:

- un mismo sujeto pasivo en el cual recaiga la obligación tributaria,
- en un mismo período de tiempo o, como se ha dicho antes, acontecimiento,
- por la concurrencia de impuestos de naturaleza idéntica o análoga
- y en dos o más Estados.

Como señala SÁNCHEZ GARCÍA⁹, la causa de la doble imposición internacional reside en la sobreposición de jurisdicciones fiscales a escala internacional, la cual se origina por la utilización por parte de distintos sistemas tributarios de diversos criterios de sujeción. El art. 11 de la Ley General Tributaria expone estos criterios que menciona el autor¹⁰:

- «Un criterio de naturaleza personal, que establece la sujeción a un tributo en razón de la residencia efectiva de los sujetos pasivos, referido fundamentalmente a los impuestos personales, y con igual intensidad en relación con personas físicas y jurídicas»

- «Un criterio de naturaleza real, donde el dato de interés es la realización de un determinado hecho imponible en territorio español, configurándose como un criterio que utiliza una vinculación al poder de imposición del Estado de naturaleza meramente fáctica o económica, con independencia de la residencia de los sujetos»

Entonces el conflicto se desarrolla cuando un Estado somete a imposición la renta mundial de un sujeto pasivo que es residente en su territorio y a su vez una parte de esa renta es sometida a imposición por otro Estado debido al hecho de que fue obtenida en él.

⁸ ROMERO FLOR L.M., *pág. 219*.

⁹ SÁNCHEZ GARCÍA N. PDF. Pág. 2.

¹⁰ Art. 11 de la Ley General Tributaria:

«Criterios de sujeción a las normas tributarias.

Los tributos se aplicarán conforme a los criterios de residencia o territorialidad que establezca la ley en cada caso. En su defecto, los tributos de carácter personal se exigirán conforme al criterio de residencia y los demás tributos conforme al criterio de territorialidad que resulte más adecuado a la naturaleza del objeto gravado»

Por otra parte, también es posible que un mismo sujeto pasivo sea considerado residente en más de un Estado debido a que ambos Estados tengan un criterio de residencia distinto.

Como exponen AMBITE IGLESIAS y LÓPEZ ARRABE¹¹ esto deriva en que «una capacidad económica tenga un gravamen superior al soportado por otra capacidad económica susceptible de ser comparada con la primera, por lo que se produce un trato discriminatorio», lo cual puede resultar en consecuencias económicas que afectarán al flujo de capital y a la correcta distribución de los recursos.

Podemos decir entonces que las principales consecuencias de la doble imposición internacional son:

Las desproporcionadas cargas fiscales que soportan los inversores extranjeros debido a que sus rentas son gravadas en más de un Estado.

La incidencia negativa en el desarrollo económico debido a las dificultades impuestas por los factores fiscales a la libre circulación de capitales entre países.

Si a causa de la doble imposición internacional se fomenta el retardo del desarrollo económico y se fomenta la evasión fiscal, esto puede llevar al desvío de la inversión extranjera y de los flujos de capital que podrían ser invertidos en un país más competitivo, con preferencia sobre otro.

En resumen, los Estados fomentan medidas para evitar la doble imposición internacional por dos razones:

- por la necesidad de equidad, ya que hay que evitar que una persona tribute más que otra por el simple hecho de tener relaciones en más de un país,
- y con el fin de fomentar la inversión y el comercio internacionales, así como el reparto óptimo de los recursos.

¹¹ AMBITE IGLESIAS A.M., LÓPEZ ARRABE C., *pág. 7.*

2.3. Doble imposición jurídica

Para explicar la doble imposición jurídica podemos destacar la definición de MARTÍN QUERALT et al.¹² los cuales la exponen como una doble tributación en la cual el requisito para que se cumpla es que se produzca la triple identidad objetiva, subjetiva y temporal, lo que hace referencia a una misma renta, un mismo sujeto y período impositivo.

Hay que resaltar en este caso, el requisito del mismo sujeto ya que esto es lo que diferencia la doble imposición jurídica de la doble imposición económica, la cual será explicada con más detalle posteriormente.

AMBITE IGLESIAS y LÓPEZ ARRABE¹³ señalan que la doble imposición jurídica internacional «se produce cuando una misma persona es gravada por una misma capacidad económica o renta en más de un Estado» y dentro de un mismo período impositivo.

Según el modelo de Convenio de la OCDE¹⁴ la doble imposición jurídica internacional puede producirse en los siguientes casos:

a) «Cuando dos Estados contratantes graven a la misma persona por su renta y patrimonio mundiales» Hablamos de una sujeción fiscal integral recurrente.

b) «Cuando una persona residente de un Estado contratante perciba rentas o posea un patrimonio en el otro Estado contratante y los dos Estados graven esa renta o patrimonio» Un ejemplo recurrente de esto se da cuando un residente en España percibe una pensión de otro país como Alemania. En este caso, España somete a gravamen esa pensión obtenida por su residente siguiendo el criterio de naturaleza personal. A su vez, Alemania también someterá a gravamen dicha pensión siguiendo el criterio de naturaleza real. Aquí observamos el conflicto, analizado anteriormente, que se produce cuando dos Estados someten a gravamen un mismo hecho imponible, pero siguiendo distintos criterios de sujeción.

¹² MARTÍN QUERALT J., TEJERIZO LÓPEZ J. CAYÓN GALIARDO A. y otros. *Pág. 151.*

¹³ AMBITE IGLESIAS A.M., LÓPEZ ARRABE C., *pág. 8.*

¹⁴ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. «Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio». Versión abreviada. Instituto de Estudios Fiscales. 2010. Pág. 318. <https://www.gloabal.co/wp-content/uploads/2018/04/Modelo-de-CDI-OCDE-versi%C3%B3n-abreviada.pdf>

c) «Cuando los dos Estados contratantes gravan a una misma persona, no residente de los mismos, por la renta percibida o el patrimonio poseído en alguno de tales países»

2.4. Doble imposición económica

Esta clase de doble imposición se da cuando se somete a gravamen una misma renta, en un mismo período impositivo, pero a diferencia de la doble imposición jurídica, se da en sujetos distintos.

Esto ocurre cuando una sociedad distribuye dividendos a sus socios. Esta sociedad tributará por los beneficios distribuidos a través del IS. Posteriormente, cuando los socios perciban los dividendos tributarán si son personas físicas por el IRPF y si son sociedades, nuevamente a través del IS, en el Estado de destino.

Capítulo II: La doble imposición internacional. Métodos y medidas para evitarla

Se analizan en este epígrafe, en primer lugar, las medidas adoptadas a nivel internacional para evitar la doble imposición internacional por una razón de lógica de aplicación del derecho. En el momento de aplicar la ley, y debido a la pirámide jerárquica de las normas referentes a los tributos, el primer paso es determinar si existe un tratado o convenio internacional, cuya existencia determinará la aplicación preferente en todo caso sobre la legislación interna. El artículo 96 de la Constitución establece que «Los tratados internacionales válidamente celebrados, una vez publicados oficialmente en España, formarán parte del ordenamiento interno. Sus disposiciones sólo podrán ser derogadas, modificadas o suspendidas en la forma prevista en los propios tratados o de acuerdo con las normas generales del Derecho internacional»

3. Métodos para evitar la doble imposición internacional

Los métodos son definidos por CORONA¹⁵ como «las técnicas o mecanismos de orden tributario que se aplican para evitar el problema de la doble imposición».

¹⁵ CORONA J.F. *Pág. 239. Cit. por ROMERO FLOR L.M. Pág. 229.*

Según señala CHECA GÓNZALEZ¹⁶, a nivel internacional los métodos para evitar la doble imposición son dos. Encontramos el método de exención o reparto y el método de imputación o crédito. Por otra parte, SÁNCHEZ GARCÍA¹⁷ comenta que algunos autores también mencionan otros mecanismos como el método de deducción por el cual el impuesto pagado en el extranjero se podrá considerar gasto deducible de la renta global del sujeto pasivo en el Estado de residencia, y el método del tipo impositivo especial por el cual se considera que las rentas obtenidas en el extranjero deben tributar a un tipo impositivo especial.

Como se puede apreciar, se puede regular la exención en un Estado, a favor de la tributación en otro. También, el establecimiento de un crédito de impuesto, a deducir de la cuota de uno de los Estados. O la minoración de la base imponible en el importe ya tributado en el otro Estado. Se puede someter también la renta que ya tributó en otro Estado a un tipo impositivo especial. Como se ve, son distintas formas de evitar o atenuar el gravamen.

3.1. Método de exención y sus inconvenientes

En el método de exención el Estado de residencia del sujeto pasivo renuncia a gravar las rentas procedentes del país en el cual se obtuvieron. Estas rentas son consideradas exentas o se excluyen de la base imponible. Este sistema presenta dos modalidades:

- Modalidad integral. En esta modalidad el Estado de residencia renuncia a incluir en su gravamen las rentas que proceden del país de origen. En esta modalidad no podrá tener en cuenta estas para calcular el tipo impositivo que se aplicará al resto de la renta del sujeto.
- Modalidad de exención con progresividad. En esta el Estado de residencia toma en cuenta las rentas que son declaradas exentas, por haber sido obtenidas en el extranjero, para calcular el tipo impositivo que se aplica al resto de la renta obtenida por el sujeto. Es decir, incorpora en la base imponible de forma transitoria estas rentas con el fin de calcular el tipo impositivo. Esto aumentará el tipo

¹⁶ CHECA GONZÁLEZ C. Pág. 160

¹⁷ SÁNCHEZ GARCÍA N., pág. 7.

impositivo exigido por el país de residencia que será mayor al exigido en el caso de la modalidad integral.

Algo que destacan GALÁN RUIZ y RODRÍGUEZ ONDARZA¹⁸ de este método, es que permite la plena corrección de la doble imposición internacional, debido a que únicamente se somete a gravamen en uno de los Estados, sobre todo en la modalidad integral que excluye la renta tanto de la base imponible como del tipo medio de gravamen. Como señala SÁNCHEZ GARCÍA se trata de un método que evita la doble imposición de una forma más radical. Aunque en la modalidad con progresividad se incluya en la base imponible la renta obtenida en el extranjero para el cálculo del tipo medio de gravamen que se aplicará al resto de la renta del contribuyente. Y según ROMERO FLOR¹⁹ este método será defendido por los países que llevan a cabo importaciones de capital ya que no verán contrarrestados en el Estado de residencia los incentivos fiscales que ofrecen para atraer inversiones extranjeras. Esto deriva de la actuación del método sobre la base imponible, la cual en el país de residencia estará compuesta únicamente por la renta obtenida en él, aunque se utilice para el cálculo del tipo medio de gravamen la renta mundial en la modalidad con progresividad.

Sin embargo, estos autores también mencionan una serie de inconvenientes, como la «quiebra del principio básico del nuestro ordenamiento jurídico por el cual los contribuyentes deben tributar de acuerdo con su capacidad económica» Esto ocurre en el método de exención integral: a medida que la base imponible se disminuye se reduce en igual medida el tipo efectivo de gravamen ya que no se tiene en cuenta la renta exenta para el cálculo del tipo de gravamen. SÁNCHEZ GARCÍA²⁰ menciona que «la corrección de los efectos negativos que se pueden producir por la aplicación de este método es la articulación de la exención con progresividad, método a su juicio más satisfactorio que el integral desde el punto de vista de la justicia tributaria»

Otro problema derivado del método de exención, que debe de ser tenido en cuenta a la hora de articular opciones concretas, se encuentra alrededor de las rentas negativas y el régimen de pérdidas y su compensación, debido a que si no se

¹⁸ GALÁN RUIZ J., RODRÍGUEZ ONDARZA J. A. *Pág. 211.*

¹⁹ ROMERO FLOR L.M. *Pág. 233.*

²⁰ SÁNCHEZ GARCÍA N. *Pág. 8.*

admite la compensación de pérdidas producidas en otro país esto podría suponer un obstáculo para las empresas.

3.2. Método de imputación y sus inconvenientes

En este método el Estado de residencia somete a gravamen la totalidad de las rentas obtenidas por el contribuyente calculando el importe del impuesto y posteriormente se procederá a deducir de la cuota a pagar los impuestos que hayan sido pagados en el extranjero. Al igual que el método de exención cuenta con dos modalidades:

- En la modalidad integral se permite reducir de la cuota a pagar en el Estado de residencia la totalidad del importe pagado en el Estado de obtención de la renta.
- En la modalidad ordinaria o limitada sólo se permite la deducción en el Estado de residencia de una cantidad limitada, la cual no podrá exceder el importe del impuesto devengado en el país de residencia.

Este método también presenta una serie de problemas, entre ellos GALÁN RUIZ y RODRÍGUEZ ONDARZA²¹ destacan, dentro de la modalidad limitada, el que ocurre cuando el tipo de gravamen que se aplica en el Estado en el cual se obtuvo la renta es superior al aplicado en el Estado de residencia. En este caso, este método no resulta equitativo ni neutral ya que no permite la compensación íntegra del importe satisfecho en el extranjero, únicamente permite la compensación hasta el límite del impuesto del Estado de residencia.

4. Medidas para evitar la doble imposición en España

4.1. Medidas bilaterales y multilaterales

Estas medidas están constituidas por acuerdos entre Estados, tratados internacionales o convenios. Según CHECA GONZÁLEZ²² actualmente los Estados para acordar una cooperación internacional utilizan con mayor frecuencia los tratados.

²¹ GALÁN RUIZ J., RODRÍGUEZ ONDARZA J. A. *Pág.* 213.

²² CHECA GONZÁLEZ C. *Pág.* 156

Convenios

Como señalan GALÁN RUIZ y RODRÍGUEZ ONDARZA²³ actualmente España cuenta con una gran variedad de convenios firmados y en vigor para eliminar la doble imposición internacional. Estos convenios pueden diferenciarse según su carácter y grado. En este caso, estudiaremos los de «carácter general destinados a corregir la doble imposición internacional en el ámbito de los impuestos sobre la renta y el patrimonio»²⁴, los cuales siguen los criterios y las pautas fijadas por la OCDE a través de los sucesivos modelos.

El último modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, presentado por la OCDE en 2017²⁵, establece un modelo a seguir por los Estados para desarrollar convenios para eliminar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, así como para la prevención de la elusión y evasión fiscales. La estructura está compuesta por un título y preámbulo seguido de VII capítulos.

El primer capítulo determina el alcance del Convenio respecto a su ámbito subjetivo y a los impuestos contemplados.

El capítulo II recoge las siguientes definiciones:

- «residente», definido como «toda persona que, en virtud de la legislación de un Estado, esté sujeta a imposición en el mismo por 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»
- y «establecimiento permanente» definido como «un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad».

²³ GALÁN RUIZ J., RODRÍGUEZ ONDARZA J. A. *Pág. 6.*

²⁴ GALÁN RUIZ J., RODRÍGUEZ ONDARZA J. A. *Pág. 6.*

²⁵ «Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio»: Versión Abreviada 2017. https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada-2017_765324dd-es#page31

El cuerpo central del convenio está constituido por los capítulos III, IV y V, los cuales determinan las competencias de los Estados contratantes respecto al gravamen de la renta y del patrimonio y los métodos que pueden ser utilizados para evitar la doble imposición jurídica internacional. GALÁN RUIZ y RODRÍGUEZ ONDARZA²⁶ destacan que en los art. 23 A y 23 B se contempla la corrección de la doble imposición jurídica internacional, que como previamente se ha mencionado ocurre en aquellos casos en que una persona resulta gravada por una misma renta o patrimonio en más de un Estado.

Finalmente, en los capítulos VI y VII se desarrollan las disposiciones especiales y finales que versan sobre cuestiones procedimentales o aspectos complementarios.

Es esencial para evitar la doble imposición que los Estados cuenten con diversos convenios, ya que estos promueven las inversiones de capital entre ellos debido a la seguridad jurídica que se le provee a los inversores y a la reducción de la fiscalidad de estas inversiones. Por esto, España cuenta con un total de 103 convenios de doble imposición firmados. De estos 103, 99 ya están en vigor y los restantes, Bahrein, Montenegro, Namibia, Perú y Siria, se encuentran en distintas fases de tramitación²⁷.

En este trabajo se profundizará en los convenios con Alemania, Argentina, Catar, China y Estados Unidos, donde se hará hincapié en los artículos que mencionan los impuestos que contemplan dichos convenios y las medidas para evitar o paliar la doble imposición, así como en algunas particularidades que se pueden destacar.

«Convenio de doble imposición entre España y Alemania»

En este convenio encontramos en el art. 2.3 los impuestos a los que se aplica, siendo en España:

- I. «Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas»
- II. «Impuesto sobre Sociedades»
- III. «Impuesto sobre la Renta de No Residentes»

²⁶ GALÁN RUIZ J., RODRÍGUEZ ONDARZA J. A. *Pág. 209.*

²⁷ Ministerio de Hacienda y Función pública.

<https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Normativa%20y%20doctrina/Normativa/CDI/Paginas/cdi.aspx>

- IV. «Impuesto sobre Patrimonio»
- V. «Impuestos locales sobre la renta y el patrimonio»

Por otra parte, en Alemania se le aplicará a:

- I. «Impuesto sobre la Renta (Einkommensteuer)»
- II. «Impuesto sobre sociedades (Körperschaftsteuer)»
- III. «Impuesto sobre las Actividades Económicas (Gewerbsteuer)»
- IV. «Impuesto sobre el patrimonio (Vermögensteuer) comprendidos los suplementos cargados sobre los mismos»

En el punto 4 de este mismo artículo se establece que el convenio también «se aplicará a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan con posterioridad a la firma de este y que se añadan a los actuales o les sustituyan»

GALÁN RUIZ y RODRÍGUEZ ONDARZA²⁸ destacan de este convenio la inclusión de los impuestos percibidos por los “Lander”, que son los estados federales en los cuales se divide Alemania.

En el artículo 22 se contemplan los métodos para eliminar la doble imposición de los dos Estados.

«En España se evitará la doble imposición bien de conformidad con las disposiciones de su legislación interna o de acuerdo con las siguientes disposiciones, de conformidad con la legislación interna española:

- a) Cuando un residente de España obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que puedan someterse a imposición en Alemania, España permitirá:
 - i. La deducción del impuesto sobre la renta de ese residente por un importe igual al impuesto sobre la renta pagado en Alemania
 - ii. La deducción del impuesto sobre el patrimonio de ese residente por un importe igual al impuesto pagado en Alemania sobre esos mismos elementos patrimoniales
 - iii. La deducción del impuesto sobre sociedades efectivamente pagado por la sociedad que reparte los dividendos, correspondiente a los beneficios con cargo a

²⁸ GALÁN RUIZ J., RODRÍGUEZ ONDARZA J. A. *Pág. 209.*

los cuales dichos dividendos se pagan, de acuerdo con la legislación interna de España.

Dicha deducción no podrá exceder de la parte del impuesto sobre la renta o del impuesto sobre el patrimonio españoles, calculados antes de la deducción, correspondiente a la renta o a los elementos patrimoniales que puedan someterse a imposición en Alemania.» Es decir que España aplicaría en este caso una imputación limitada para las rentas mencionadas.

«Cuando con arreglo a cualquier disposición de este convenio las rentas obtenidas por un residente de España, o el patrimonio que posea, estén exentos de impuestos en España, España podrá tomar en consideración las rentas o el patrimonio exento para calcular el impuesto sobre el resto de las rentas o del patrimonio de ese residente» Esto hace referencia a la exención con progresividad. España podrá utilizar las rentas obtenidas por el residente en Alemania e incluirlas en su base imponible de manera transitoria con el fin de calcular el tipo impositivo que se le aplicará al resto de renta no exenta.

En Alemania, para sus residentes el impuesto:

«Salvo que se admita un crédito por impuestos pagados en el extranjero, todo elemento de renta procedente de España y todo elemento patrimonial ubicado en España que se someta a imposición en España, quedará excluido de la base del impuesto alemán» a través del método de exención. En cuanto a los elementos de renta procedentes de dividendos, el método de exención se aplicará respecto a los dividendos pagados a una sociedad residente en Alemania por una sociedad residente en España «cuando la titularidad directa de al menos el 10 por ciento del capital de la sociedad que reparte los dividendos pertenezca a la sociedad alemana y no se hubieran deducido en la determinación del beneficio de dicha sociedad» (Art. 22.2.a))

Se admitirá la deducción del impuesto español pagado por los elementos de renta o de patrimonio situados en España en determinados casos²⁹.

29

• «Los dividendos no comprendidos en el subapartado a) del punto 2 del artículo 22 de este convenio»

De la dicción del tratado se concluye en que en Alemania se aplicará una exención con progresividad cuando se trate de rentas o patrimonio en general y a determinados dividendos, y se aplicará el método de imputación para dividendos (a los que no se les aplique el método de exención), intereses, cánones o retribuciones públicas.

Para ampliar la visión del convenio se puede profundizar en una situación frecuente. Un caso especial, pero muy común por su frecuencia es el de personas físicas residentes en España que perciben una pensión de Alemania. Para evitar la doble imposición, el convenio en su art. 17 establece que «las pensiones y remuneraciones similares pagadas a un residente de un Estado contratante en consideración de un empleo anterior, sólo pueden ser sometidas a imposición en este Estado». Esto quiere decir que, dado que el sujeto es residente en España, la pensión percibida de Alemania sólo puede someterse a imposición en España, quedando exenta en Alemania.

«Convenio de doble imposición entre España y Argentina»

Este convenio, siguiendo el modelo de la OCDE expone en el art. 2 los impuestos de ambos países a los que se les aplica el convenio firmado.

En España los impuestos comprendidos son:

- I. «El impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas»
 - II. «El impuesto sobre Sociedades»
 - III. «El impuesto sobre la Renta de No Residentes»
 - IV. «El Impuesto sobre el Patrimonio»
- a) En la República Argentina los impuestos recogidos por el convenio son:
- I. «El impuesto a las ganancias»
 - II. «El impuesto a la ganancia mínima presunta»
 - III. «El impuesto sobre los bienes personales»

• «Los elementos de renta que puedan someterse a imposición en España de conformidad con los apartados 2 y 3 del artículo 13, el apartado 3 del artículo 14, el artículo 15, el artículo 16, los apartados 2 y 3 del artículo 17»

• «Los elementos de renta procedentes de bienes inmuebles o el patrimonio constituido por dicho bien, en la medida en que el inmueble no esté efectivamente vinculado a un establecimiento permanente en España»

Igualmente se aplicará el convenio a «los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan con posterioridad a la fecha de la firma de este y que se añadan a los actuales o les sustituyan»

En cuanto a los métodos para evitar la doble imposición, en el art. 23 del convenio se expone como se llevarán a cabo en cada Estado.

En Argentina se aplicará la imputación limitada, se reconocerá a sus residentes el importe pagado en España y se permitirá la deducción de este. Esta deducción no podrá superar la suma prevista en la legislación argentina para el año fiscal.

En España la doble imposición se evitará, a través de la aplicación de la imputación limitada por la cual un residente del territorio español que obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que puedan someterse a imposición en Argentina, puedan deducirse del impuesto sobre las rentas un importe igual al efectivamente pagado en Argentina. Además, aplica una imputación limitada para dividendos satisfechos por una sociedad residente de Argentina a una sociedad residente de España cuando tengan una relación matriz-filial.

«Convenio de doble imposición entre España y Catar»

En el artículo 2.3 del Convenio se establecen los impuestos a los que se les aplica:

En España los impuestos comprendidos son:

- i) «El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas»
- ii) «El Impuesto sobre la Renta de Sociedades»
- iii) «El Impuesto sobre la Renta de No Residentes»
- iv) «Los impuestos locales sobre la renta»

En el Estado de Catar los impuestos incluidos son:

- «Los impuestos sobre la renta»

El apartado 4 del mismo artículo establece que «el Convenio se aplicará igualmente a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan con posterioridad a la firma de este y que se añadan a los actuales o les sustituyan»

En el artículo 22 se establecen las medidas para eliminar la doble imposición:

En España, la doble imposición se evitará bien con las disposiciones de su legislación interna o de acuerdo con las siguientes disposiciones:

a) Cuando un residente de España obtenga rentas que puedan someterse a imposición en Catar, España permitirá:

i. «La deducción del impuesto sobre la renta de ese residente por un importe igual al impuesto sobre la renta pagado en Catar»

ii. «La deducción del impuesto sobre sociedades efectivamente pagado por la sociedad que reparte los dividendos, correspondiente a los beneficios con cargo a los cuales dichos dividendos se pagan, de acuerdo con la legislación interna de España»

«Dicha deducción no podrá exceder de la parte del impuesto sobre la renta, calculado antes de la deducción, correspondiente a la renta que pueda someterse en Catar»

b) «Cuando las rentas obtenidas por un residente de España estén exentas de impuestos en España, España podrá tomar en consideración las rentas exentas para calcular el impuesto sobre el resto de las rentas de ese residente»

Por lo tanto, España combinará dos métodos para evitar la doble imposición en este caso. Por un lado, la norma general será aplicar el método de imputación limitada. Y por otro lado, en determinados casos cuando una renta esté exenta en España, podrá ser incluida dentro de la base imponible para calcular el tipo impositivo, es decir que se aplicará el método de exención con progresividad.

«Cuando un residente de Catar obtenga rentas que puedan someterse a imposición en España, Catar permitirá la deducción del impuesto sobre la renta de ese residente por un importe igual al impuesto pagado en España, con la condición de que dicha deducción no podrá ser superior a la parte del impuesto, calculado antes de la deducción, correspondiente a la renta obtenida de fuente española» Por lo tanto, Catar únicamente utilizará el método de imputación limitada.

«Convenio de doble imposición entre España y China»

En el apartado 3 del artículo 2 el convenio menciona los impuestos a los que se aplica:

a) En China:

i. «El impuesto sobre la renta de las personas físicas»

ii. «El impuesto sobre los ingresos de las empresas»

b) En España:

i. «El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas»

- ii. «El Impuesto sobre Sociedades»
- iii. «El Impuesto sobre la Renta de no Residentes»

Se aplicará, según el apartado 4, igualmente a «los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan con posterioridad a la firma del mismo y que se añadan a los actuales o les sustituyan. Los Estados contratantes se comunicarán las modificaciones importantes que se hayan introducido en sus legislaciones fiscales»

En el artículo 23 se establecen los métodos para la eliminación de la doble imposición:

En China la doble imposición se evitará siguiendo el método de imputación limitada ya que el residente de China que obtenga renta en España podrá deducirse del impuesto chino el importe pagado en España, pero no podrá exceder el importe del impuesto chino sobre las rentas que calculado siguiendo lo establecido en la normativa que rige la imposición en China.

En el caso de dividendos pagados por una sociedad de España a una residente en China, cuando esta última posea al menos el 20 por ciento de las acciones de la sociedad española, la deducción tendrá en cuenta el impuesto sobre la renta pagado en España por la sociedad pagadora.

En España la doble imposición se evitará, en el caso de que un residente español obtenga rentas que puedan ser sometidas a gravamen en China, permitiendo la deducción en el impuesto español por el mismo importe pagado al impuesto en China. En cuanto a los dividendos pagados a una sociedad residente en España por una sociedad residente en China, se llevará a cabo la deducción, en el impuesto español, correspondiente a los beneficios obtenidos por los dividendos que les sean pagados. Esta deducción no podrá exceder de la parte del impuesto sobre la renta correspondiente a la renta que puede ser sometida a imposición en China, es decir aplicará el método de imputación limitada.

«Cuando las rentas obtenidas por un residente de España estén exentas de impuestos en España, esta podrá tomar en consideración las rentas exentas para calcular el impuesto sobre el resto de las rentas de ese residente» Esto quiere decir que en determinados casos España aplicará la exención con progresividad.

«Convenio de doble imposición entre España y Estados Unidos»

En el artículo 2.1 del convenio se mencionan los impuestos comprendidos por el mismo. En España únicamente se verán comprendidos en este caso el IRPF y el IS. Mientras que los impuestos de Estados Unidos que se tendrán en cuenta en este convenio serán «los impuestos federales sobre la renta establecidos por el Código de Rentas Internas (excluyendo las contribuciones a la Seguridad Social), y los impuestos especiales sobre las primas de seguros pagadas a aseguradores extranjeros y sobre fundaciones privadas».

En el apartado 2 del mismo artículo establece que «se aplicará igualmente a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan con posterioridad a la fecha de la firma de este y que se añadan a los actuales o les sustituyan. Los Estados contratantes se comunicarán mutuamente los cambios importantes que se introduzcan en sus respectivas legislaciones fiscales relativas a la aplicación del Convenio.»

En el artículo 24 se establecen las formas de evitar la doble imposición en ambos Estados.

En España se evitará permitiendo que un residente de España que obtenga rentas las cuales puedan ser sometidas a imposición en Estados Unidos, pueda deducirse un importe igual al impuesto efectivamente pagado en Estados Unidos. Sin embargo, hay que tener en cuenta que esta deducción no podrá ser superior al importe del impuesto sobre la renta español calculado antes de dicha deducción y que corresponde a las rentas obtenidas en Estados Unidos. Es decir que se aplicará para las rentas en general la imputación limitada.

Supuesto en el que «la participación en la sociedad pagadora de los dividendos sea de al menos el 25 por ciento y se mantenga de forma continuada durante el periodo impositivo en que los dividendos se pagan, así como durante el periodo impositivo inmediatamente anterior» (Art. 24.1.b))

Cuando se trate de dividendos que han sido pagados por una sociedad residente en Estados Unidos a una sociedad residente en España y que esta última posea al

menos un 25 por 100 del capital de la sociedad pagadora, para la determinación del crédito fiscal se tomará en cuenta tanto el importe deducible como el impuesto efectivamente pagado por la sociedad residente en Estados Unidos respecto a los beneficios con cargo a los cuales se pagan los dividendos, siempre que dicha cuantía se incluya en la base imponible de la sociedad que percibe los mismos.

Dicha deducción, conjuntamente con la aplicable con arreglo a la deducción de las rentas anteriormente mencionada, «no podrá exceder de la parte del impuesto sobre la renta, calculado antes de la deducción, imputable a las rentas sometidas a imposición en los Estados Unidos».

Cuando «las rentas obtenidas por un residente de España estén exentas de imposición en España, España podrá tomar en consideración las rentas exentas para el cálculo del impuesto sobre las restantes rentas de dicho residente» (Art.24.1.c)) De esta forma se aplicará la exención con progresividad para algunos casos.

En Estados Unidos se llevará cabo el método de imputación para corrección de la doble imposición, permitiendo que sus residentes se deduzcan del impuesto sobre la renta el impuesto ya pagado en España. En este caso, para la renta en general, Estados Unidos aplicará el método de imputación íntegra.

«En el caso de una sociedad que posea al menos el 10 por ciento de las acciones con derecho a voto de una sociedad residente en España, de la cual la sociedad de Estados Unidos recibe dividendos, permitirá la deducción del impuesto que se haya pagado en España en nombre de la sociedad distribidora de los dividendos con respecto a los beneficios con cargo a los cuales son los dividendos pagados» (Art. 24.2.a))

«En el caso de una persona física con ciudadanía estadounidense residente en España, las rentas que puedan someterse a imposición en los Estados Unidos por razón de ciudadanía se considerarán obtenidas en España en la medida necesaria para evitar la doble imposición, siempre que la cuantía del impuesto pagado en los Estados Unidos no sea inferior en ningún caso a la que se hubiera pagado si no se tratara de una persona física con ciudadanía de los Estados Unidos» (Art. 24.3)

Una vez realizado el análisis de estos convenios, que puede parecer un poco reiterativo pero parece conveniente para hacerse una idea de la situación, procede hacer un esquema que permita una conclusión sobre los métodos utilizados en ellos.

Convenios					
	Alemania	Argentina	Catar	China	Estados Unidos
Renta y patrimonio	Alemania: Exención con progresividad	Argentina: Imputación limitada	Catar: Imputación limitada	China: Imputación limitada	EE. UU.: Imputación íntegra
	España: Imputación limitada y exención con progresividad	España: Imputación limitada	España: Imputación limitada y exención con progresividad	España: Imputación íntegra y exención con progresividad	España: Imputación limitada y exención con progresividad
Dividendos	Alemania: Imputación íntegra y exención con progresividad para determinados dividendos			China: Imputación de impuestos subyacentes	EE. UU.: Imputación de impuestos subyacentes
	España: Imputación limitada	España: Imputación limitada	España: Imputación limitada	España: Imputación limitada	España: Imputación de impuestos subyacentes

Podemos ver a través del análisis realizado a los distintos convenios que los métodos elegidos por España son:

- el de imputación limitada para rentas en general ,
- para dividendos también aplica, como mencionan GALÁN RUIZ y RODRÍGUEZ ONDARZA³⁰, la imputación de impuestos subyacentes para dividendos de matriz filial, que se trata de una deducción destinada a evitar

³⁰ GALÁN RUIZ J., RODRÍGUEZ ONDARZA J. A.

la doble imposición económica y aplicada al impuesto societario pagado por la sociedad distribuidora de los beneficios

- y finalmente para determinados casos de rentas exentas aplica el método de exención con progresividad para realizar el cálculo del tipo impositivo que será aplicado al resto de renta.

Por otra parte, de los convenios analizados tres de los cinco países (Argentina, Catar y Chile) aplican el método de imputación limitada para las rentas en general y de los dos restantes, Alemania aplica el método de exención con progresividad y Estados Unidos el de imputación íntegra. En cuanto a los dividendos Alemania combina dos métodos, imputación íntegra y exención con progresividad, dependiendo del tipo de dividendos y los demás Estados coinciden en la aplicación del método de imputación.

La problemática de los grupos de sociedades y la Directiva matriz filial.

Otro caso recurrente de doble imposición internacional ocurre dentro de la Unión Europea y se produce por el reparto de dividendos y otros beneficios entre los grupos de sociedades, es decir, las operaciones que se llevan a cabo entre una sociedad matriz y sus filiales situadas en distintos Estados miembros. Estos grupos de sociedades son necesarios para el buen funcionamiento del mercado interior de la Unión Europea. Por esto es necesario que se adopten medidas que no dificulten sus operaciones con desventajas fiscales. Para esto se ha desarrollado una directiva, la Directiva matriz-filial, cuyo principal objetivo es «eximir de retención en origen los dividendos y otros beneficios distribuidos por filiales a sus matrices, y eliminar la doble imposición de esas rentas en la sociedad matriz»³¹.

Directiva matriz-filial

Esta directiva³² es una medida establecida por la normativa europea a los efectos de «facilitar la creación de grupos de sociedades en toda la Unión Europea con el fin de garantizar un buen funcionamiento del mercado interior».

³¹ Fiscalidad de las sociedades matrices y sus filiales. https://administracion.gob.es/pag_Home/gl/Tu-espacio-europeo/derechos-obligaciones/empresas/impuestos/sociedades/matrices-filiales.html

³² «Directiva 2011/96/UE del Consejo de 30 de noviembre de 2011 relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes»

Esta medida, aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados diferentes, está diseñada para eliminar la doble imposición excusando de retención en origen los dividendos y otros beneficios distribuidos por filiales a sus sociedades matrices.

El artículo 1 de esta directiva establece a que distribuciones de beneficios se le aplicará, las cuales son:

- «las distribuciones de beneficios recibidas por sociedades de un Estado miembro y procedentes de sus filiales en otros Estados miembros»
- «las distribuciones de beneficios efectuadas por sociedades de dicho Estado miembro a sus sociedades filiales en otros Estados miembros»
- «a las distribuciones de beneficios percibidas por establecimientos permanentes, situados en ese Estado miembro y pertenecientes a sociedades de otros Estados miembros, y que procedan de sus filiales en algún Estado miembro distinto de aquel en el que está situado el establecimiento permanente»
- «a las distribuciones de beneficios por parte de empresas de dicho Estado miembro a establecimientos permanentes situados en otro Estado miembro, y pertenecientes a sociedades del mismo Estado miembro de las que son filiales»

Concepto de sociedad de un Estado miembro

En el artículo 2 se define “sociedad de un Estado miembro” como toda sociedad que siga unas formas determinadas, tenga su domicilio fiscal en un Estado miembro y que se encuentre sujeta y no exenta a un impuesto como el impuesto sobre sociedades en España.

El concepto de establecimiento permanente

Este concepto hace referencia a un centro de actividades fijo, situado en un Estado miembro, a través del cual se realicen actividades empresariales de una sociedad de otro Estado miembro.

Sociedad matriz

El artículo 3 establece que una sociedad será reconocida como matriz cuando sea considerada sociedad de un Estado miembro y posea, al menos, un 10% del capital de otra empresa o establecimiento permanente que cumpla con las mismas condiciones.

Para que la exención sobre los beneficios distribuidos por las sociedades filiales residentes en territorio español a sus sociedades matrices residentes en otros Estados de la Unión Europea se lleve a cabo, deben ser consideradas sociedades de un Estado miembro y que el beneficio no sea consecuencia de la liquidación de la filial.

Distribuciones de beneficios de sociedades matrices o establecimientos permanentes a las sociedades filiales

El art. 4 establece que el Estado miembro tendrá que abstenerse de gravar los beneficios recibidos por la participación de una sociedad matriz o establecimiento permanente en una filial, o deberá gravarlos permitiendo que puedan deducirse el importe del impuesto relacionados con los beneficios y abonado por la filial.

4.2. Medidas unilaterales en España

Para explicar este tipo de medidas se suele seguir la definición de ABRIL ABADÍN³³ que señala que las medidas unilaterales son «disposiciones establecidas por cada poder tributario individualmente y que tienden a evitar la doble imposición para los sujetos sometidos a ese poder tributario».

Conviene reiterar, antes de comenzar el análisis de las medidas normativas del Derecho interno, que por mandato constitucional los tratados son de aplicación

³³ ABRIL ABADÍN, E., *pág. 145.*

preferente frente a dicho Derecho interno, tal y como recuerda la propia Ley del IRPF en el art. 5, ley impuesto sociedades art. 3 y LIRNR artículo 4³⁴.

La aplicación de esto se puede ver en una resolución económico-administrativa (TEAR de Baleares). En ella, una residente en España percibía una pensión privada en Italia, la cual fue sometida a gravamen en ambos Estados. La reclamante solicitaba la deducción por doble imposición establecida en el art. 80 de la ley LIRPF. La reclamación fue desestimada porque según el CDI entre España e Italia dicha renta únicamente debía ser sometida a gravamen en España por lo que la retención en Italia era indebida, así como el sometimiento a tributación en dicho Estado. De acuerdo con esto, la devolución del impuesto debía ser reclamada en dicho Estado.

De la misma forma, existen disposiciones similares en las normas reguladoras del Impuesto sobre el Patrimonio y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

«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»

El Impuesto sobre la Renta de las personas Físicas es un tributo de carácter personal, directo, subjetivo y periódico que grava «la renta de las personas físicas, de acuerdo con su naturaleza y sus circunstancias personales y familiares», siguiendo «los principios de igualdad, generalidad y progresividad» (Artículo 1)

El criterio general de sujeción al IRPF, aunque existen algunas excepciones, es el de residencia de una persona física en territorio español durante el año natural, (de 1 de enero a 31 de diciembre), de acuerdo con lo que establecen los artículos 8 a 10 de la ley. El objeto de este impuesto, establecido en el art. 2, está constituido por «la renta del contribuyente, entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley,

³⁴ Los tres artículos cuentan con una dicción similar: «lo establecido en esta Ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, de conformidad con el art. 96 de la Constitución Española»

con independencia del lugar donde se produzcan y cualquiera que sea la residencia del pagador». Por lo tanto, un contribuyente residente en territorio español, sometido al IRPF no tributa sólo por la renta obtenida en España, sino por la totalidad de sus rentas obtenidas en cualquier parte y esto puede derivar en un problema de doble tributación.

Para evitar o atenuar esta doble tributación se fijan en la LIRPF las siguientes medidas:

En el artículo 80 se establece que «cuando entre las rentas del contribuyente figuren rendimientos o ganancias patrimoniales obtenidos y gravados en el extranjero, se deducirá la menor de las siguientes cantidades:

- El importe efectivo satisfecho en el extranjero por razón de un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto o al del IRNR.
- El resultado de aplicar el tipo medio efectivo de gravamen a la parte de base liquidable gravada en el extranjero. Siendo el tipo medio efectivo el resultado de multiplicar por 100 el cociente obtenido de dividir la cuota íntegra por la base liquidable, expresado con dos decimales. A tal fin, se tendrá que diferenciar el tipo de gravamen que corresponda a las rentas generales y del ahorro, según proceda»

PORTILLO NAVARRO³⁵ señala que la deducción establecida en este artículo 80 también será aplicable «cuando se obtengan rentas en el extranjero a través de establecimiento permanente y en ningún caso resulta de aplicación el procedimiento de eliminación de la doble imposición previsto en la normativa del IS», la cual establece la exención de determinadas rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente, cuando dichas rentas procedan de la realización de actividades empresariales en el extranjero y el establecimiento permanente haya sido gravado por un impuesto de naturaleza análoga o idéntica al Impuesto sobre Sociedades.

El caso especial de los dividendos los supuestos de transparencia fiscal internacional.

³⁵ PORTILLO NAVARRO M.J. Pág. 177.

Existe una norma especial para el caso de percepción de dividendos o participaciones en beneficios en el extranjero en supuestos de transparencia fiscal internacional derivados de participaciones en entidades sometidas en el otro Estado a baja tributación (artículo 90 de la Ley). En estos casos se ha de imputar la totalidad de la renta obtenida por la entidad de origen. En el apartado 9 del artículo 91 se hace referencia a la deducción permitida por el pago de impuestos en el extranjero derivados de la percepción de dichos dividendos. El apartado 9 establece que «será deducible de la cuota líquida el impuesto o gravamen efectivamente satisfecho en el extranjero por razón de la distribución de los dividendos o participaciones en beneficios, sea conforme a un convenio para evitar la doble imposición o de acuerdo con la legislación interna del país o territorio de que se trate, en la parte que corresponda a la renta positiva imputada con anterioridad en la base imponible»³⁶

El caso especial de la cesión de derechos de imagen

Otro punto para destacar es la imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen ya que en muchas ocasiones estas rentas son sometidas más de una vez a tributación. El art. 92.1 establece que los contribuyentes imputarán rentas en su base imponible del IRPF cuando concurren tres circunstancias³⁷:

³⁶ «Esta deducción se practicará aun cuando los impuestos correspondan a períodos impositivos distintos de aquel en el cual se realizó la imputación y no podrá exceder de la cuota íntegra que en España corresponda pagar por la renta positiva incluida en la base imponible. Se debe tener en cuenta que no se deducirán los impuestos satisfechos en países calificados como jurisdicciones no cooperativas» Según la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre de medidas para la prevención del fraude fiscal “serán considerados jurisdicciones no cooperativas los países y territorios, así como los regímenes fiscales perjudiciales, que se determinen mediante Orden Ministerial conforme a unos criterios preestablecidos” relacionados con la transparencia fiscal. En cuanto a determinación de que países o territorios tienen esta consideración la disposición transitoria segunda establece que mientras no se determinen por Orden Ministerial tendrán dicha consideración los territorios previstos en el el Real Decreto 1080/1991. La disposición adicional décima menciona estas referencias efectuadas en la normativa y establece que se entenderán efectuadas a la definición previamente dada de jurisdicción no cooperativa.

³⁷ «a) En las que hubieran cedido el derecho a la explotación de su imagen o hubiesen consentido o autorizado su utilización a otra persona o entidad residente o no residente. A efectos de lo dispuesto en este párrafo, será indiferente que la cesión, consentimiento o autorización hubiese tenido lugar cuando la persona física no fuese contribuyente.

b) Que presten sus servicios a una persona o entidad en el ámbito de una relación laboral.

c) Que la persona o entidad con la que el contribuyente mantenga la relación laboral, o cualquier otra persona o entidad vinculada con ellas en los términos del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, haya obtenido, mediante actos concertados con personas o entidades residentes o no residentes la cesión del derecho a la explotación o el consentimiento o autorización para la utilización de la imagen de la persona física.»

1. Que cedan su «derecho a la explotación de su imagen o hubiesen consentido o autorizado su utilización a otra persona o entidad»
2. «Que presten sus servicios a una persona o entidad en el ámbito de una relación laboral»
3. «Que la persona o entidad con la que el contribuyente mantenga la relación laboral, o cualquier otra persona o entidad vinculada» obtengan, «mediante actos concertados con personas o entidades la cesión del derecho a la explotación o el consentimiento o autorización para la utilización de la imagen de la persona física»

Esta imputación no procederá cuando «los rendimientos del trabajo obtenidos en el período impositivo por el contribuyente en virtud de la relación laboral no sean inferiores al 85 por ciento de la suma de los rendimientos más la total contraprestación a cargo de la persona o entidad con la que el contribuyente ha establecido la relación laboral y que ha obtenido la cesión de derechos de imagen»

«La cantidad a imputar será el valor de la contraprestación que haya satisfecho con anterioridad a la contratación de los servicios laborales de la persona física o que deba satisfacer la persona o entidad» con la que el contribuyente mantiene la relación laboral a la entidad a la cual se le cedió los derechos de imagen para la utilización de los mismos

Como explica PORTILLO NAVARRO³⁸ se trata de rentas derivadas de la cesión de derechos de imagen pero que son percibidas a través de otras personas ya que si los contribuyentes percibieran la renta de forma directa se trataría de rendimientos de capital.

El contribuyente residente debe imputar en su base imponible el importe percibido por una entidad derivado de la cesión, pero con ciertas limitaciones. Un contribuyente cede el derecho de explotación de su imagen a una entidad y a su vez establece una relación laboral con otra entidad. Se establece un acuerdo entre ambas entidades por el cual se le cede el derecho de imagen a la entidad con la que el contribuyente tiene una relación laboral. Como la renta es percibida a través de

³⁸ PORTILLO NAVARRO M. J. Pág. 187

las entidades y no de forma directa, el contribuyente no tributa esta renta como rendimientos de capital.

En el apartado 4 del artículo 92 se establece la deducción relacionada con el pago de impuestos en el extranjero por la obtención de renta por la cesión de derechos de imagen. Indica el texto legal que será deducible de la cuota líquida del IRPF el impuesto pagado en el extranjero por la obtención de beneficios derivados de la cesión.

Es decir que se permitirá la deducción en la cuota líquida de lo pagado en el extranjero por un impuesto similar o análogo al IRPF por el sujeto que se beneficia de la cesión, el impuesto satisfecho en el extranjero debido al reparto de dividendos o participaciones derivados del beneficio de dicha cesión y el impuesto satisfecho en el extranjero derivado de la primera cesión del derecho a la explotación para su utilización.

«La Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades»

El art. 1 de la LIS define el Impuesto sobre Sociedades como «un tributo de carácter directo y de naturaleza personal, que grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas». Se trata de un impuesto objetivo, periódico y de gravamen proporcional.

Su hecho imponible, establecido en el art. 4.1 de la LIS, está constituido por la obtención de renta por el contribuyente, cualquiera que fuese su fuente y origen: «Constituirá el hecho imponible la obtención de renta por el contribuyente, cualquiera que fuese su fuente u origen».

Y establece al final del número 2: «En el régimen de transparencia fiscal internacional se entenderá por obtención de renta la imputación en la base imponible de las rentas positivas obtenidas por la entidad no residente»

En su aspecto espacial este impuesto se aplica teniendo en cuenta el criterio de residencia. El art. 8 de la LIS establece que se considerarán residentes en territorio español las entidades en las que concurra alguno de los siguientes requisitos:

- a) «Que se hubieran constituido conforme a las leyes españolas»

- b) «Que tengan su domicilio social en territorio español»
- c) «Que tengan su sede de dirección efectiva en territorio español»

Siguiendo esto, están sujetas a gravamen todas las entidades residentes en España, por la totalidad de las rentas obtenidas con independencia del lugar de obtención y/o residencia del pagador. Por esto, nos encontramos al igual que en el caso del IRPF con la posibilidad de que ciertas rentas obtenidas en otro Estado sean sometidas a gravamen en este y en España.

Siguiendo lo señalado por varios autores como DE LA PEÑA VELASCO³⁹ y PORTILLO NAVARRO⁴⁰ podemos hablar de dos deducciones, una dirigida a evitar la doble imposición jurídica y otra para evitar la doble imposición económica internacional. Si nos fijamos en la primera estaremos hablando de la doble imposición que se produce cuando una renta debe tributar en dos Estados diferentes, una en el lugar de obtención de esta y otra en España. En el caso de la doble imposición económica internacional se hace referencia a la doble tributación derivada de la obtención de renta por el reparto de dividendos o participaciones en beneficios procedentes de entidades no residentes. En esta última la doble imposición se producirá cuando una renta sea sometida a gravamen sobre dos sujetos en dos Estados diferentes.

Para corregir esta situación, la LIS establece una serie de medidas.

DOBLE IMPOSICIÓN ECONÓMICA

Exención de la percepción de ciertos dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de participaciones.

En el artículo 21.1 se determina que «estarán exentos los dividendos o participaciones en beneficios de entidades, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- a) Que el porcentaje de participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad sea, al menos, del 5 por ciento.

³⁹ DE LA PEÑA VELASCO G., FALCÓN Y TELLA R., MARTÍNEZ LAGO M.A. y otros *Pág.* 151.

⁴⁰ PORTILLO NAVARRO M.J. *Pág.* 256.

Dicha participación se deberá poseer de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto se deberá mantener posteriormente durante el tiempo necesario para completar dicho plazo.

b) Adicionalmente, en el caso de participaciones en el capital o en los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, que la entidad participada haya estado sujeta y no exenta por un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto a un tipo nominal de, al menos, el 10 por ciento en el ejercicio en que se hayan obtenido los beneficios que se reparten o en los que se participa, con independencia de la aplicación de algún tipo de exención, bonificación, reducción o deducción sobre aquellos.»

Por otra parte, el número 3 de dicho artículo 21 establece:

«Estará exenta la renta positiva obtenida en la transmisión de la participación en una entidad, cuando se cumplan los requisitos establecidos en el apartado 1 de este artículo»

ROMERO FLOR⁴¹ explica que este artículo tiene como finalidad la exención de los dividendos percibidos por una entidad residente en España de su filial extranjera y, además, la exención de la participación que la entidad tiene sobre la filial y las rentas obtenidas por la separación del socio o liquidación de la entidad. Además, no se aplicará esta exención a aquellos dividendos o participaciones cuando se opte por la aplicación de la deducción establecida en el art. 32 de la LIS.

Exención de rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente

En el artículo 22.1 se establece que «estarán exentas las rentas positivas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente situado fuera del territorio español cuando el mismo haya estado sujeto y no exento a un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto con un tipo nominal, de al menos, un 10 por ciento».

⁴¹ ROMERO FLOR L.M. Pág. 243.

El art. 32 establece la medida para evitar la doble imposición económica producida por la obtención de dividendos o participaciones en beneficios por una entidad española, que ya fueron gravados y pagados por una entidad no residente en España. El artículo establece que «cuando en la base imponible se computen dividendos o participaciones en beneficios pagados por una entidad no residente en territorio español, se deducirá el impuesto efectivamente pagado por esta última respecto de los beneficios con cargo a los cuales se abonan los dividendos, siempre que dicha cuantía se incluya en la base imponible del contribuyente» De esta forma se evita que por unos mismos dividendos o participaciones en beneficios se tribute dos veces y recaiga en dos contribuyentes distintos. Este artículo se aplicará cuando no se cumplan los requisitos establecidos por el artículo 21 y por lo tanto, no se pueda aplicar el método de exención.

DOBLE IMPOSICIÓN JURÍDICA

El art. 31 está destinado a evitar o paliar la doble imposición jurídica. Este artículo establece que «cuando en la base imponible del contribuyente se integren rentas positivas y gravadas en el extranjero, se deducirá de la cuota íntegra la menor de las dos cantidades siguientes:

- a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón del gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto.
- b) El importe de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por las mencionadas rentas si se hubieran obtenido en territorio español».

Como nos explica MARTÍN QUERALT⁴², estas medidas se han establecido «con el fin de favorecer la internacionalización de las empresas españolas y para mejorar su posición competitiva en el ámbito internacional».

«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»

El Impuesto sobre la Renta de No Residente es un tributo de carácter directo que grava la obtención de renta en territorio español por personas físicas, jurídicas o

⁴² MARTÍN QUERALT J., TEJERIZO LÓPEZ J. CAYÓN GALIARDO A. y otros. *Pág. 284.*

entidades sin personalidad jurídica del artículo 35.4 de la Ley General Tributaria no residentes en éste. El art. 3 establece que el IRNR se rige por la LIRNR que se interpretará en concordancia con la normativa reguladora del IRPF y del IS. De esta forma los impuestos irán gravando las distintas rentas según proceda siguiendo las características de estas⁴³.

El problema de la doble imposición internacional respecto a este impuesto ocurre cuando las rentas son sometidas a imposición dentro de la renta mundial de un sujeto en su país de residencia y a la vez en el país de origen de ésta por el IRNR. Para evitar esto la LIRNR establece una serie de medidas:

En el art. 14 establece la exención de las siguientes rentas con el fin de evitar la doble tributación:

- a) Ciertos intereses y otras formas de rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios.⁴⁴
- b) «Los rendimientos derivados de la Deuda Pública, obtenidos sin mediación de establecimiento permanente en España»

⁴³ El art. 5 establece los contribuyentes del impuesto, entre los que se encuentran «las personas físicas y entidades no residentes en territorio español o que sean residentes y no sean contribuyentes en el IRPF o entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero.»

En el art. 6 se establece que «la residencia en territorio español se determinará de acuerdo a lo dispuesto en el art. 9 de la LIRPF.»

El art. 13 establece las rentas que son consideradas obtenidas en territorio español, entre ellas, «rentas obtenidas con y sin mediación de establecimiento permanente, rendimientos del trabajo y del capital mobiliario, pensiones y prestaciones similares que deriven de un empleo prestado en España, retribuciones de los miembros de los consejos de administradores de una entidad residente en España, rendimientos derivados de bienes inmuebles situados en España, rentas imputadas a los contribuyentes personas físicas que sean titulares de bienes inmuebles urbanos situados en territorio español que no estén ligados a actividades económicas y ganancias patrimoniales.»

⁴⁴ «Los contemplados en el artículo 25.2 de la Ley del IRPF, así como las ganancias patrimoniales derivadas de bienes muebles obtenidos sin mediación de establecimiento permanente, por residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o en otro Estado integrante del Espacio Económico Europeo o por establecimientos permanentes de dichos residentes situados en otro Estado miembro de la Unión Europea o en otro Estado integrante del Espacio Económico Europeo.»

Establece el artículo 25.2 que tendrán consideración de rendimientos íntegros del capital mobiliario «los rendimientos obtenidos por la cesión de capitales propios. Tienen esta consideración las contraprestaciones de todo tipo, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, como los intereses y cualquier otra forma de retribución pactada como remuneración por tal cesión, así como las derivadas de la transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de cualquier clase de activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos»

c) Ciertas «rentas derivadas de valores emitidos en España por personas físicas o entidades no residentes sin mediación de establecimiento permanente»

d) Ciertos «rendimientos de las cuentas de no residentes, que se satisfagan a contribuyentes por este impuesto»⁴⁵

e) «Los beneficios distribuidos por las sociedades filiales residentes en territorio español a sus sociedades matrices residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea o a los establecimientos permanentes de estas últimas situados en otros Estados miembros, cuando concurren una serie de requisitos»⁴⁶

EL CASO DE LAS RENTAS «TRANSFRONTERIZAS»

Por otra parte, en el art. 46 se les brinda la opción a los contribuyentes que sean residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea de tributar por el IRPF cuando obtenga en España rendimientos del trabajo en una proporción significativa, habiendo tributado por IRNR, y no elevada.⁴⁷

⁴⁵ «salvo que el pago se realice a un establecimiento permanente situado en territorio español, por el Banco de España, o por las entidades registradas a que se refiere la normativa de transacciones económicas con el exterior»

⁴⁶ Además la ley establece una serie de exenciones para «rentas obtenidas en territorio español sin mediación de establecimiento permanente, rentas derivadas de transmisiones de valores o reembolso de participaciones, dividendos y participaciones en beneficios obtenidos sin mediación de establecimiento permanente por fondos de pensiones y por instituciones de inversión colectiva y para cánones o regalías satisfechos por una sociedad residente en territorio español o establecimiento permanente situado en éste»

⁴⁷ «concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Que haya obtenido durante el ejercicio en España por rendimientos del trabajo y por rendimientos de actividades económicas, como mínimo, el 75 por ciento de la totalidad de su renta siempre que tales rentas hayan tributado efectivamente durante el período por el IRNR.
- b) Que la renta obtenida durante el ejercicio en España haya sido inferior al 90 por ciento del mínimo personal y familiar que le hubiese correspondido de acuerdo con sus circunstancias personales y familiares de haber sido residente en España siempre que dicha renta haya tributado efectivamente durante el período por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes y que la renta obtenida fuera de España haya sido, asimismo, inferior a dicho mínimo.»

«Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones»

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es un tributo de naturaleza directa y subjetiva, directo, instantáneo y progresivo, que grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas en los términos previstos en la ley.

Como menciona el art. 6 de la LISyD, una de las modalidades de tributación es por obligación personal. Esta modalidad establece la obligación de tributar a las personas físicas, que tengan su residencia habitual en territorio español, por la totalidad de bienes y derechos que hayan adquirido con independencia de su situación geográfica. El artículo establece que «a los contribuyentes que tengan su residencia habitual en España se les exigirá el Impuesto por obligación personal, con independencia de dónde se encuentren situados los bienes o derechos que integren el incremento de patrimonio gravado».

Para evitar la doble imposición internacional que lleve a tributar al sujeto pasivo tanto en el país de residencia como en el país en el que se encuentren situados los bienes y derechos, la ley del impuesto establece en el art. 23 que «cuando la sujeción al impuesto se produzca por obligación personal, tendrá el contribuyente derecho a deducir la menor de las dos cantidades siguientes:

- El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de impuesto similar que afecte al incremento patrimonial sometido a gravamen en España.
- El resultado de aplicar el tipo medio efectivo de este impuesto al incremento patrimonial correspondiente a bienes que radiquen o derechos que puedan ser ejercitados fuera de España, cuando hubiesen sido sometidos a gravamen en el extranjero por un impuesto similar.»

«Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio»

El Impuesto sobre el Patrimonio es un tributo de carácter directo y naturaleza personal, objetivo, progresivo y de devengo periódico. Este impuesto grava la titularidad por parte del sujeto pasivo de «bienes y derechos de contenido económico, con deducción de las cargas y gravámenes que disminuyan su valor, así como de las deudas y obligaciones personales de las que deba responder» (art.1)

Este impuesto posee una doble modalidad de tributación. Por una parte, establece una obligación personal para aquellas personas que tengan su residencia habitual en territorio español por la totalidad de su patrimonio, con independencia del lugar en el que esté situado. Por otra parte, establece una obligación real para aquellos sujetos que no tengan su residencia habitual en territorio español y que sean titulares de patrimonio situado en dicho territorio, en este caso únicamente tributarán por ese patrimonio.

Esta obligación personal es mencionada en el art. 5 de la LIP que establece que «son sujetos pasivos del Impuesto por obligación personal las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español, exigiéndose el impuesto por la totalidad de su patrimonio neto con independencia del lugar donde se encuentren situados los bienes o puedan ejercitarse los derechos». La tributación por parte del sujeto pasivo de su patrimonio situado en el extranjero puede llevar a un choque entre sistemas fiscales y provocar la doble tributación de ese patrimonio, tanto en el país de residencia del sujeto como en el país en el que se encuentra situado el patrimonio.

Para evitar esta situación, la LIP, en su art. 32 establece que «en caso de obligación personal de contribuir y sin perjuicio de lo que se disponga en los Tratados o Convenios Internacionales, de la cuota del impuesto se deducirá, por razón de los bienes que radiquen y derechos que puedan ejercitarse o hubieran de cumplirse fuera de España, la menor de las siguientes cantidades:

- El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero, por razón de gravamen de carácter personal que afecte a los elementos patrimoniales computados en el impuesto.
- El resultado de aplicar el tipo medio efectivo del Impuesto a la parte de base liquidable gravada en el extranjero»⁴⁸

⁴⁸ «El tipo medio de gravamen será el resultado de multiplicar por 100 el cociente de la división entre la cuota íntegra resultante de la aplicación de la escala por la base liquidable y se expresará con dos decimales»

Conclusión

La internacionalización de las empresas, el aumento de transacciones internacionales o la globalización económica han llevado a un aumento considerable de casos de doble imposición. Por esto, ha sido necesario establecer medidas tanto a nivel nacional como internacional. Debido a que la gran mayoría de casos de doble imposición se da a nivel internacional se promueven cada vez más las medidas bilaterales, tales como la firma de Convenios de Doble Imposición elaborados siguiendo el modelo de la OCDE o la Directiva matriz filial.

España cuenta ya con un alto número de convenios firmados que siguen en aumento y que ayudan a evitar la doble imposición y a favorecer la inversión y la correcta distribución de los recursos. El análisis de estos convenios ha aportado una visión comparativa acerca de los métodos elegidos por los distintos Estados para evitar la doble imposición.

Por otra parte, con la Directiva matriz filial observamos una medida internacional pero dentro de los límites de la UE enfocada a facilitar la creación de empresas para el correcto funcionamiento del mercado interno.

Desde el punto de vista del Derecho interno el método más utilizado para paliar los efectos de la doble imposición es la deducción limitada. Sin embargo, para ciertas rentas se aplica la exención y en los impuestos sujetos a obligación personal el método elegido es la deducción íntegra. Y por último el método establecido por la LIRNR que es exclusivo para las rentas transfronterizas obtenidas por residentes de Estados miembros de la Unión Europea en España es la opción de tributar por el IRPF.

A continuación, se hace un breve esquema de las medidas adoptadas:

Impuestos	Medidas adoptadas
IRPF	<ul style="list-style-type: none">• Método general para las rentas: deducción limitada.• Dividendos o participaciones en beneficios obtenidos en el extranjero:

	<p>deducción limitada.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Rentas obtenidas por cesión de derechos de imagen: deducción limitada.
IS	<ul style="list-style-type: none"> • Dividendos y rentas obtenidas en transmisiones de participación de una entidad con determinados requisitos: exención. • Dividendos y participaciones en beneficios obtenidos en el extranjero y gravados y pagados por una entidad no residente en España: deducción limitada. • Rentas obtenidas a través de establecimiento permanente establecido fuera de territorio español: exención. • Rentas obtenidas y gravadas en el extranjero: deducción limitada.
IRNR	<p>Ciertos intereses y rendimientos por la cesión de capitales propios, rendimientos derivados de deuda pública, ciertas rentas derivadas de valores emitidos en España sin mediación de establecimiento permanente, ciertos rendimientos de las cuentas de no residentes y beneficios distribuidos por filiales a matrices: exención.</p> <p>Rentas transfronterizas para miembros de la UE: tributación por IRPF</p>
ISyD	<p>Sujeción al impuesto por obligación personal: deducción íntegra.</p>
IP	<p>Sujeción al impuesto por obligación personal: deducción íntegra.</p>

Anexos

Anexo I

Estructura del modelo de convenio de doble imposición realizado por la OCDE

«TÍTULO Y PREÁMBULO

Capítulo I: ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL CONVENIO

Artículo 1. Personas comprendidas

Artículo 2. Impuestos comprendidos

Capítulo II: DEFINICIONES

Artículo 3. Definiciones generales

Artículo 4. Residente

Artículo 5. Establecimiento permanente

Capítulo III: IMPOSICIÓN DE LAS RENTAS

Artículo 6. Rentas inmobiliarias

Artículo 7. Beneficios de actividades económicas

Artículo 8. Transporte internacional marítimo y aéreo

Artículo 9. Empresas asociadas

Artículo 10. Dividendos

Artículo 11. Intereses

Artículo 12. Cánones

Artículo 13. Ganancias de capital

Artículo 14. [Suprimido]

Artículo 15. Renta del trabajo por cuenta ajena

Artículo 16. Honorarios de consejeros

Artículo 17. Artistas y deportistas

Artículo 18. Pensiones

Artículo 19. Función pública

Artículo 20. Estudiantes

Artículo 21. Otras rentas

Capítulo IV: IMPOSICIÓN DEL PATRIMONIO

Artículo 22. Patrimonio

Capítulo V: MÉTODOS PARA ELIMINAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

Artículo 23A. Método de exención

Artículo 23B. Método de imputación o de crédito fiscal

Capítulo VI: DISPOSICIONES ESPECIALES

Artículo 24. No discriminación

Artículo 25. Procedimiento amistoso

Artículo 26. Intercambio de información

Artículo 27. Asistencia en la recaudación de impuestos

Artículo 28. Miembros de misiones diplomáticas y de oficinas consulares

Artículo 29. Derecho a los beneficios del Convenio

Artículo 30. Extensión territorial

Capítulo VII: DISPOSICIONES FINALES

Artículo 31. Entrada en vigor

Artículo 32. Denuncia»

Anexo II

Convenios de doble imposición firmados por España

CONVENIO	LUGAR DE FIRMA	FECHA
ALBANIA	TIRANA	2 DE JULIO DE 2010
ALEMANIA	MADRID	3 DE FEBRERO DE 2011
ANDORRA	ANDORRA LA VELLA	8 DE ENERO DE 2015
ARABIA SAUDÍ	MADRID	19 DE JUNIO DE 2007
ARGELIA	MADRID	7 DE OCTUBRE DE 2002

ARGENTINA	BUENOS AIRES	11 DE MARZO DE 2013
ARMENIA	MADRID	26 DE DICIEMBRE DE 2010
AUSTRALIA	CAMBERRA	24 DE MARZO DE 1992
AUSTRIA	VIENA	20 DE DICIEMBRE DE 1966
AZERBAIYÁN	BAKÚ	23 DE ABRIL DE 2014
BARBADOS	BRIDGETOWN	1 DE DICIEMBRE DE 2010
BÉLGICA	MADRID	22 DE JUNIO DE 2000
BIELORRUSIA	MADRID	14 DE JUNIO DE 2017
BOLIVIA	LA PAZ	30 DE JUNIO DE 1997
BOSNIA HERZEGOVINA	SARAJEVO	5 DE FEBRERO DE 2008
BRASIL	BRASILIA	14 DE NOVIEMBRE DE 1974
BULGARIA	SOFIA	6 DE MARZO DE 1990
CABO VERDE	MADRID	5 DE JUNIO DE 2017
CANADÁ	OTTAWA	23 DE NOVIEMBRE DE 1976
CATAR	MADRID	10 DE SEPTIEMBRE DE 2015

CHEQUIA	MADRID	8 DE MAYO DE 1980
CHILE	MADRID	7 DE JULIO DE 2003
CHINA	MADRID	28 DE NOVIEMBRE DE 2018
CHIPRE	NICOSIA	14 DE FEBRERO DE 2013
COLOMBIA	BOGOTÁ	31 DE MARZO DE 2005
COREA DEL SUR	SEÚL	17 DE ENERO DE 1994
COSTA RICA	MADRID	4 DE MARZO DE 2004
CROACIA	ZAGREB	19 DE MAYO DE 2005
CUBA	MADRID	3 DE FEBRERO DE 1999
DINAMARCA	COPENHAGUE	3 DE JUNIO DE 1972
ECUADOR	QUITO	20 DE MAYO DE 1991
EGIPTO	MADRID	10 DE JUNIO DE 2055
EL SALVADOR	MADRID	7 DE JULIO DE 2008
EMIRATOS ÁRABES UNIDOS	ABU DHABI	5 DE MARZO DE 2006
ESLOVAQUIA	MADRID	8 DE MAYO DE 1980
ESLOVENIA	LIUBLIANA	23 DE MAYO DE 2001
ESTADOS UNIDOS	MADRID	22 DE FEBRERO DE 1990
ESTONIA	TALLINN	3 DE SEPTIEMBRE DE 2003

FILIPINAS	MANILA	14 DE MARZO DE 1989
FINLANDIA	HELSINKI	15 DE DICIEMBRE DE 2015
FRANCIA	MADRID	10 DE OCTUBRE DE 1995
GEORGIA	MADRID	7 DE JUNIO DE 2010
GRECIA	MADRID	4 DE DICIEMBRE DE 2000
HONG KONG	HONG KONG	1 DE ABRIL DE 2011
HUNGRÍA	MADRID	9 DE JULIO DE 1984
INDIA	NUEVA DELHI	8 DE FEBRERO DE 1984
INDONESIA	YAKARTA	30 DE MAYO DE 1995
IRÁN	TEHERÁN	19 DE JULIO DE 2003
IRLANDA	MADRID	10 DE FEBRERO DE 1994
ISLANDIA	MADRID	22 DE ENERO DE 2002
ISRAEL	JERUSALÉN	30 DE NOVIEMBRE 1999
ITALIA	ROMA	8 DE SEPTIEMBRE DE 1977
JAMAICA	KINGSTON	8 DE JULIO DE 2008
JAPÓN	MADRID	16 DE OCTUBRE DE 2018
KAZAJSTÁN	ASTANA	2 DE JULIO DE 2009
KUWAIT	KUWAIT	26 DE MAYO DE 2008

LETONIA	RIGA	4 DE SEPTIEMBRE DE 2003
LITUANIA	MADRID	22 DE JULIO DE 2003
LUXEMBURGO	BRUSELAS	10 DE NOVIEMBRE DE 2009
MACEDONIA	MADRID	20 DE JUNIO DE 2005
MALASIA	MADRID	24 DE MAYO DE 2006
MALTA	MADRID	8 DE NOVIEMBRE DE 2005
MARRUECOS	MADRID	10 DE JULIO DE 1978
MÉXICO	MADRID	24 DE JULIO DE 1992
MOLDAVIA	CHISINAU	8 DE OCTUBRE DE 2007
NIGERIA	ABUJA	23 DE JUNIO DE 2009
NORUEGA	MADRID	6 DE OCTUBRE DE 1999
NUEVA ZELANDA	WELLINGTON	28 DE JULIO DE 2005
OMÁN	MASCATE	30 DE ABRIL DE 2014
PAÍSES BAJOS	MADRID	16 DE JUNIO DE 1971
PAKISTÁN	MADRID	2 DE JUNIO DE 2010
PANAMÁ	MADRID	7 DE OCTUBRE DE 2010
POLONIA	MADRID	15 DE NOVIEMBRE DE 1979
PORTUGAL	MADRID	26 DE OCTUBRE DE

		1993
REINO UNIDO	LONDRES	14 DE MARZO DE 2013
REPÚBLICA DOMINICANA	MADRID	16 DE NOVIEMBRE DE 2011
RUMANÍA	BUCAREST	18 DE OCTUBRE DE 2017
RUSIA	MADRID	16 DE DICIEMBRE DE 1998
SENEGAL	DAKAR	5 DE DICIEMBRE DE 2006
SERBIA	MADRID	9 DE MARZO DE 2009
SINGAPUR	SINGAPUR	13 DE ABRIL DE 2011
SUDÁFRICA	MADRID	23 DE JUNIO DE 2006
SUECIA	MADRID	16 DE JUNIO DE 1976
SUIZA	MADRID	27 DE JULIO DE 2011
TAILANDIA	MADRID	14 DE OCTUBRE DE 1997
TIMOR ORIENTAL	YAKARTA	30 DE MAYO DE 1995
TRINIDAD Y TOBAGO	PUERTO ESPAÑA	17 DE FEBRERO DE 2009
TÚNEZ	MADRID	2 DE JULIO DE 1982
TURQUÍA	MADRID	5 DE JULIO DE 2002
UCRANIA	MADRID	10 DE SEPTIEMBRE DE 2020

U.R.S.S.	MADRID	1 DE MARZO DE 1985
URUGUAY	MADRID	9 DE OCTUBRE DE 2009
UZBEKISTÁN	MADRID	8 DE JULIO DE 2013
VENEZUELA	MADRID	8 DE ABRIL DE 2003
VIETNAM	HANOI	7 DE MARZO DE 2005

49

⁴⁹ «Ministerio de Hacienda y Función pública. https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Normativa%20y%20doctrina/Normativa/CDI/Paginas/CDI_Alfa.aspx »

Anexo III

Lista de sociedades previstas en la Directiva matriz – filial

ANEXO I

PARTE A

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

- a) las sociedades constituidas al amparo de lo dispuesto en el Reglamento (CE) n° 2157/2001 del Consejo, de 8 de octubre de 2001, por el que se aprueba el Estatuto de la Sociedad Anónima Europea (SE) (¹), y la Directiva 2001/86/CE del Consejo, de 8 de octubre de 2001, por la que se completa el Estatuto de la Sociedad Anónima Europea en lo que respecta a la implicación de los trabajadores (²), y las sociedades cooperativas incorporadas en virtud del Reglamento (CE) n° 1435/2003 del Consejo, de 22 de julio de 2003, relativo al Estatuto de la Sociedad Cooperativa Europea (SCE) (³), y la Directiva 2003/72/CE del Consejo, de 22 de julio de 2003, por la que se completa el Estatuto de la Sociedad Cooperativa Europea en lo que respecta a la implicación de los trabajadores (⁴);
- b) las sociedades de Derecho belga denominadas: «société anonyme»/«naamloze vennootschap», «société en commandite par actions»/«commanditaire vennootschap op aandelen», «société privée à responsabilité limitée»/«besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid», «société coopérative à responsabilité limitée»/«coöperatieve vennootschap met beperkte aansprakelijkheid», «société coopérative à responsabilité illimitée»/«coöperatieve vennootschap met onbeperkte aansprakelijkheid», «société en nom collectif»/«vennootschap onder firma», «société en commandite simple»/«gewone commanditaire vennootschap», las entidades de Derecho público que adopten alguna de las formas jurídicas acabadas de mencionar, así como otras sociedades constituidas con arreglo al Derecho belga sujetas al impuesto sobre sociedades belga;
- c) las sociedades de Derecho búlgaro denominadas: «събирателно дружество», «командитно дружество», «дружество с ограничена отговорност», «акционерно дружество», «командитно дружество с акции», «неперсонализирано дружество», «кооперации», «кооперативни съюзи», «държавни предприятия» constituidas con arreglo al Derecho búlgaro y que ejercen actividades comerciales;
- d) las sociedades de Derecho checo denominadas: «akciová společnost», «společnost s ručením omezeným»;
- e) las sociedades de Derecho danés denominadas: «aktieselskab» y «anpartsselskab». Otras sociedades sujetas a imposición en virtud de la Ley relativa al impuesto sobre sociedades, siempre y cuando su renta imponible se calcule y grave conforme a las disposiciones generales en materia tributaria aplicables a «aktieselskaber»;
- f) las sociedades de Derecho alemán denominadas: «Aktiengesellschaft», «Kommanditgesellschaft auf Aktien», «Gesellschaft mit beschränkter Haftung», «Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit», «Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft», «Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts», así como otras sociedades constituidas con arreglo al Derecho alemán sujetas al impuesto sobre sociedades alemán;
- g) las sociedades de Derecho estonio denominadas: «täisühing», «usaldusühing», «osahing», «aktsiaselts», «tulundusühistu»;
- h) las sociedades constituidas o reconocidas de conformidad con el Derecho irlandés, las entidades registradas bajo el régimen de la Industrial and Provident Societies Act, las «building societies» constituidas al amparo de las «Building Societies ACTS» y «trustee savings banks» según se definen en la «Trustee Savings Banks Act» de 1989;
- i) las sociedades de Derecho helénico denominadas: «ανώνυμη εταιρεία», «εταιρεία περιορισμένης ευθύνης (Ε.Π.Ε.)», así como otras sociedades constituidas con arreglo al Derecho helénico sujetas al impuesto sobre sociedades helénico;
- j) las sociedades de Derecho español denominadas: «sociedad anónima», «sociedad comanditaria por acciones», «sociedad de responsabilidad limitada», así como las entidades de Derecho público que operen en régimen de Derecho privado. Otras entidades constituidas con arreglo al Derecho español sujetas al impuesto sobre sociedades español;
- k) las sociedades de Derecho francés denominadas: «société anonyme», «société en commandite par actions», «société à responsabilité limitée», «sociétés par actions simplifiées», «sociétés d'assurances mutuelles», «caisses d'épargne et de prévoyance», «sociétés civiles» que están sujetas automáticamente al impuesto de sociedades, «coopératives», «unions de coopératives», los establecimientos y empresas públicos de carácter industrial y comercial, así como otras sociedades constituidas con arreglo al Derecho francés sujetas al impuesto sobre sociedades francés;
- l) las sociedades de Derecho italiano denominadas: «società per azioni», «società in accomandita per azioni», «società a responsabilità limitata», «società cooperativa», «società di mutua assicurazione», y las entidades públicas y privadas cuya actividad sea íntegra o principalmente de carácter comercial;

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

Bibliografía

ABRIL ABADÍN E. «Métodos para evitar la doble imposición internacional» XX Semana de Estudios de Derecho Financiero. Ed: de Derecho Financiero. 1973. PDF. Pág. 145.

<https://app.box.com/s/ozu10d3i2o>

AMBITE IGLESIAS A.M., LÓPEZ ARRABE C., «Doble imposición internacional en una economía globalizada. Problemática en la empresa española.» Cuadernos de formación. Colaboración 1/14, 17/2014, 9. PDF. Págs. 7 y 8.

https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/cf/17_01.pdf

CHECA GONZÁLEZ C. «Medidas y métodos para evitar la doble imposición internacional», Anuario de la Facultad de Derecho. Universidad de Extremadura. 1987. PDF. Págs. 153, 156 y 160.

https://dehesa.unex.es/bitstream/10662/13014/1/0213-988x_5_151.pdf

COLL MORALES, F. «Doble imposición» Economipedia. 2020.

<https://economipedia.com/definiciones/doble-imposicion.html>

DE LA PEÑA VELASCO G., FALCÓN Y TELLA R., MARTÍNEZ LAGO M.A. y otros «Sistema fiscal español. Impuestos estatales, autonómicos y locales.» 4ª edición, Iustel. 2009. Pág. 151.

GALÁN RUIZ J., RODRÍGUEZ ONDARZA J. A. «Convenios de doble imposición internacional. Análisis del caso español.» Instituto de Estudios Fiscales. Doc. N.º 19/10. 2010. PDF. Págs. 6, 209, 211 y 213.

https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2010_19.pdf

LÓPEZ ESPADAFOR, C.M. «Apuntes sobre la doble imposición entre los impuestos estatales y los impuestos municipales.» 2012. PDF. Pág. 3.

<https://old.voxlocalis.net/revistas/num45/doc/carlos.pdf>

MARTÍN QUERALT J., TEJERIZO LÓPEZ J. CAYÓN GALIARDO A. y otros. «Manual de derecho tributario parte especial» Thomson Aranzadi. 5ª edición. 2008. Págs. 151 y 284.

PORTILLO NAVARRO M.J. «Manual de fiscalidad: teoría y práctica.» 11º ed. Editorial Tecno. 2018. Págs. 159, 177, 187 y 256.

ROMERO FLOR L.M. «El problema de la Doble Imposición y los métodos para su eliminación en el Impuesto sobre Sociedades Español» Revista jurídica de Castilla – La Mancha. 2006, N.º 40. PDF. Págs. 219, 229, 233 y 243.

<https://docm.jccm.es/portaldocm/descargarArchivo.do?ruta=Revista40.pdf&tipo=rutaRevistas>

SÁNCHEZ GARCÍA N. «La doble imposición internacional» Revista de treball, economia i societat, 2000, N.º 16. PDF. Págs. 1, 2, 7 y 8.

http://www.ces.gva.es/pdf/trabajos/articulos/revista_16/art2-rev16.pdf

VILLEGAS H.B. «Curso de finanzas, derecho financiero y tributario», 7ª edición, ediciones Depalma, 2001, págs. 483 y 484.

<http://todosxderecho.com/recopilacion/Tratados%20y%20Manuales%20Basicos/Finanzas%20y%20Derecho%20Tributario/Villegas%20Hector%20-%20Curso%20de%20Finanzas%20Derecho%20Financiero%20y%20Tributario%28full%20permission%29.pdf>

Normativa utilizada, por orden cronológico

Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.

Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio

Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

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.

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

Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

ACUERDOS INTERNACIONALES ANALIZADOS

Instrumento de Ratificación del Convenio entre el Reino de España y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y su protocolo, hecho en Madrid el 3 de febrero de 2011.

Convenio entre el Reino de España y el Estado de Catar para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y su Protocolo, hechos en Madrid el 10 de septiembre de 2015.

Convenio entre el Reino de España y la República Popular China para eliminar la doble imposición en relación con los impuestos sobre la renta y prevenir la elusión y evasión fiscales y su Protocolo, hecho en Madrid el 28 de noviembre de 2018

Instrumento de Ratificación del Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta, hecho en Madrid el 22 de febrero de 1990.