



**Universidad**  
Zaragoza

# Trabajo Fin de Grado

La Doble Imposición Internacional en el sistema  
tributario español y alemán

Autor

Emma Martínez Ferrer

Director

Olga Carreras Manero

Facultad de Derecho  
Año 2020

## Índice

### Abreviaturas empleadas

- 1 Introducción
- 2 La Doble Imposición Internacional: cuestiones previas
  - 2.1 Concepto de la Doble Imposición Internacional
  - 2.2 Causas, efectos y tratados
  - 2.3 Medidas para evitar la Doble Imposición Internacional
    - 2.3.1 Ideas previas: medidas unilaterales, bilaterales y multilaterales
    - 2.3.2 Convenios para evitar la Doble Imposición Internacional
    - 2.3.3 El ámbito de aplicación de los CDIs
    - 2.3.4 La cuestión del uso indebido de los CDIs
- 3 Sistema español
  - 3.1 Métodos para eliminar la doble tributación
  - 3.2 Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
  - 3.3 Impuesto sobre Sociedades
- 4 Sistema alemán
  - 4.1 Responsabilidad tributaria ilimitada
    - 4.1.1 Residencia habitual
  - 4.2 Responsabilidad tributaria limitada
  - 4.3 Obligación tributaria ficticia
  - 4.4 Fiscalidad de las situaciones fronterizas
  - 4.5 Medidas para evitar la Doble Imposición Internacional
- 5 Conclusiones
- 6 Bibliografía

## Abreviaturas

AT: Administración Tributaria

BEPS: Base Erosion and Profit Shifting, del inglés, en español Erosión de la base imponible y traslado de beneficios

CC.AA.: Comunidades Autónomas

CDI: Convenio de Doble Imposición

CEE: Comunidad Económica Europea

DII: Doble Imposición Internacional

IRNR: Impuesto sobre la Renta de los No Residentes

IP: Impuesto sobre el Patrimonio

IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

IS: Impuesto sobre Sociedades

ISD: Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

LGT: Ley General Tributaria

LIRNR: Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes

LIRPF: Ley de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

LIS: Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades

OCDE: Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos

ONU: Organización de las Naciones Unida

P: página

RIS: Reglamento del Impuesto sobre Sociedades

TFUE: Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea

TJUE: Tribunal de Justicia de la Unión Europea

TS: Tribunal Supremo

UE: Unión Europea

## 1. Introducción

### 1.1 Cuestión tratada en el Trabajo de Fin de Grado

El presente trabajo tiene por objeto llevar a cabo un análisis sobre la DII, así como de los instrumentos de planificación fiscal internacional para evitar aquella.

Para cumplir con dicho objetivo, se va a delimitar conceptualmente qué es y en qué consiste dicha figura, para pasar a centrar el estudio, a continuación, en los Convenios de Doble Imposición internacional. Finalmente, se va a llevar a cabo un estudio del sistema tributario español y del alemán para ver cómo se trata la doble tributación en ambos países y las diferencias y similitudes entre ellos al gravar distintos impuestos.

Y es que hay que tener en cuenta que, debido a la globalización y a la internalización de las empresas, se genera una situación compleja, una superposición de impuestos cuando diferentes Estados establecen un tributo sobre la misma renta, produciéndose sobre la misma, por tal motivo, un doble gravamen.

Siendo eso así, en los siguientes apartados se van a analizar las medidas para evitar la DII, haciendo hincapié en los mecanismos adoptados tanto en nuestro país como en Alemania.

### 1.2 Razón de la elección del tema

El ordenamiento jurídico de un país en materia tributaria debe adaptarse a la realidad social y económica sobre la cual se aplica. Aquella realidad está en constante cambio desde las últimas décadas. En la actualidad, existe una comunicación a escala mundial de países y sus ciudadanos, ya sea por migraciones, viajes o motivos de trabajo y estudio.

Es precisamente a través de mi estancia con el programa ERASMUS durante un año académico en Münster, Alemania, donde he podido comprobar lo anteriormente mencionado. Este es el motivo principal por el cual he decidido elegir este tema para mi Trabajo de Fin de Grado.

Fue en Alemania donde tuve un primer contacto con el Derecho tributario, asignatura en la cual el profesor explicó la necesidad de regular aquellas situaciones, cada vez más habituales, en las cuales se permite que una persona- física o jurídica- pueda tributar en dos países distintos, ya sea porque obtiene rentas en el extranjero (ha trabajado un periodo

de tiempo en un país que no es el suyo de residencia, o bien posee bienes en aquel), o simplemente porque pasa un mayor tiempo allí.

A raíz de dichas explicaciones, y con un gran interés en la materia y en el tema de la doble tributación, decidí que este sería el tema elegido para el presente trabajo, tanto por la utilidad práctica del mismo, como por su trascendencia actual.

### 1.3 Metodología seguida en el desarrollo del Trabajo

En este apartado se va a exponer la información relativa al desarrollo del trabajo, a los procedimientos llevados a cabo, y a las fuentes utilizadas para el análisis de la cuestión objeto de estudio.

Para desarrollar este trabajo me he basado principalmente en varios manuales y artículos doctrinales que han examinado el tema de mi Trabajo de Fin de Grado.

Además, como otra fuente relevante para el desarrollo del estudio propuesto, ha sido el análisis de la normativa, tanto española como alemana e internacional, en relación con la Doble Imposición.

Por último, he de mencionar que también he consultado diversas Sentencias, tales como la Sentencia del TJUE (Sala Primera) de 9 de febrero de 2017, en el asunto C-283/15; Sentencia del TJUE (Sala Segunda) de 3 de septiembre de 2014, en el asunto C-127/12; la Sentencia del TS de 28 de marzo de 2019, dictada en recurso de casación 3774/2017 o la Sentencia del TS de 18 de mayo de 2005, Caso Goldman Sach.

Así, y en relación con la naturaleza de los datos, la misma es cuantitativa, y, respecto al objeto de estudio, el mismo es externo al sujeto que investiga. Se trata de lograr objetividad y examinar la doble imposición y los instrumentos para evitar aquella.

## 2. Doble Imposición Internacional: cuestiones previas

### 2.1 Concepto

La Doble Imposición es aquella situación por la cual una misma renta o bien resulta sujeto a imposición en dos o más países, por la totalidad o parte de su importe, durante un mismo

período impositivo-si se trata de impuestos periódicos-y por una misma causa<sup>1</sup>. Dicha circunstancia puede tener lugar en el seno de un país o como consecuencia de la colisión entre las normas de dos Estados, encontrándonos, en tal caso, ante la denominada DII.

Se trata de un concepto muy concreto debido a la exigencia de coincidir en el hecho imponible gravado, así como en el sujeto pasivo, que ha de ser también el mismo jurídicamente. De modo, que, con base en lo anterior, puede realizarse una distinción entre la doble imposición jurídica, la cual exige, por un lado, que se grave el mismo hecho imponible o manifestación de capacidad económica en dos o más Estados teniendo que ser el sujeto pasivo jurídicamente idéntico.

Como ejemplo de ello, ZULEMA CALDERÓN pone de relieve que: “*un residente en el Estado K por una prestación de servicios realizada a un cliente residente en España paga en España el 24 % en concepto de Impuesto sobre la Renta de los No Residentes y en el Estado K vuelve a tributar ese año por esos rendimientos en su Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aplicable: una persona, una renta, dos gravámenes en dos Estados*”<sup>2</sup>.

Y, por otro, debe hacerse referencia a la denominada doble imposición económica. En este última, un mismo hecho imponible (renta o patrimonio) es sometido a gravamen en más de un impuesto, pudiendo ser en personas distintas.

A modo de ejemplo, dicho tipo de doble imposición se produce en las sociedades anónimas, al repartirse los beneficios obtenidos en forma de los dividendos entre los socios que la conforman. La sociedad tributará por el IS sobre los beneficios obtenidos, mientras que los accionistas de la misma deberán satisfacer el IRPF. Se puede observar, en este supuesto, cómo una misma renta se ve afectada por dos impuestos distintos (IS e IRPF) y, además, sobre dos personas con entidades diferentes (la empresa, persona jurídica y los accionistas, personas físicas).

---

<sup>1</sup> BORRÁS RODRÍGUEZ, A., *La doble imposición: problemas jurídico-internacionales*, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1974, p. 30.

<sup>2</sup> CALDERÓN CORREDOR, Z., *Aspectos fiscales de la movilidad internacional de los recursos humanos*, Dykinson, Madrid, 2015, p. 50.

## 2.2 Causas, efectos y tratados

Una vez explicado el concepto de DII es el momento de pasar a examinar las causas por las que la misma tiene lugar.

Es en el artículo 11 de la LGT donde se expresan los dos criterios principales de sujeción a los tributos (criterio de residencia y territorialidad), pudiendo entrar ambos criterios en una situación de conflicto.

Así, cabe señalar que la DI puede surgir con causa en tres casos, según el Modelo de Convenio de doble imposición sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE, de 1977, que sustituyó al Proyecto de Convenio de 1963 <sup>3</sup>:

- I. Cuando dos Estados graven a una misma persona por su renta o patrimonio total.
- II. Cuando una persona, residente de un Estado, obtenga rentas o posea elementos del patrimonio en otros Estados, y los dos graven esas rentas o patrimonio.
- III. Cuando dos Estados graven a una misma persona, no residente en ninguno de ellos, por las rentas provenientes o por el patrimonio que posea en uno de ellos.

Si no existe tratado o medida de tipo unilateral para evitar la doble imposición entre dos países dará lugar al origen de la doble imposición. Por ello, es necesario contar con tratados para armonizar las diversas leyes, o en su caso, paliar la situación de desequilibrio descrita, en tanto que es un impedimento para el incremento de las relaciones económicas, tanto en lo referido al intercambio comercial o movilización de factores entre diversos países.

Otro efecto derivado de la doble imposición consiste en la existencia de una carga fiscal desigual sobre el inversor extranjero. Esto se justifica en que las rentas de aquel serán gravadas en más de una ocasión. Asimismo, podría considerarse que esto potencia el incremento de las operaciones intermedias realizadas a través de Estados con carácter de paraísos fiscales o países de baja tributación, con el objeto de reducir así la imposición global total.

En ese sentido, es de gran importancia emplear los distintos métodos existentes donde se encuentran los tratados de carácter multilateral, a cuyo análisis se va a dedicar el apartado siguiente.

---

<sup>3</sup> Modelo del Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE, *Instituto de Estudios Fiscales*, página 321.

En lo que atañe a la definición de tratado, la misma se recoge en el artículo segundo del Convenio de Viena sobre el Derecho de los Tratados (CVDT), adoptado en Viena el 23 de mayo de 1969<sup>4</sup>.

En la actualidad, los tratados internacionales ejercen una influencia decisiva en la configuración del poder tributario de los Estados. Son una fuente de Derecho tributario cuya función principal es encauzar las relaciones entre los Estados de la Comunidad Internacional. En un contexto cada vez más globalizado e internacionalizado, como el que ha tenido lugar en las últimas décadas, aquellos han adquirido cada vez más relevancia y, por ello, el número de los mismos y su ámbito material también han aumentado.

En la aplicación de tratados sobre los Estados partes adheridos, los poderes públicos del Estado deberán respetar las obligaciones recogidas en aquellos, así como velar por su cumplimiento, como se deriva del artículo 26 del CVDT en el ámbito internacional y del artículo 96 de la Constitución Española y los artículos 28 y 29 de la Ley 25/ 2014, de 27 de noviembre, de tratados y otros acuerdos internacionales, en la normativa nacional.

A la hora de estatuir la clasificación de los tratados se puede atender al número de partes contratantes (tratados bilaterales o multilaterales) o a si se encuentran abiertos o no a la firma de cualquier Estado, o solo afectan a un limitado grupo de países, sin permitir la adhesión de otros (tratados internacionales o generales).

En el ámbito que ocupa el presente trabajo, el tributario, existen:

1. En primer lugar, convenios bilaterales, los denominados CDI, sobre los que se incidirá en profundidad en el siguiente apartado. Hoy en día, España tiene firmados ciento dos convenios para evitar la doble imposición, aunque solo noventa y dos están en vigor<sup>5</sup>. Mencionar, específicamente, algunos de los

---

<sup>4</sup> Artículo 2. 1. A) Instrumento de adhesión de 2 de mayo de 1972, del Convenio de Viena sobre el Derecho de los Tratados, adoptado en Viena el 23 de mayo de 1969.

“a) se entiende por "tratado" un acuerdo internacional celebrado por escrito entre estados y regido por el derecho internacional, ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación particular”.

<sup>5</sup> Portal Institucional del Ministerio de Hacienda, Convenios de Doble Imposición

suscritos entre España y la República Federal de Alemania. Estos son, el Instrumento de ratificación del Convenio de 5 de diciembre 1966 (BOE 8 abril 1968) y el Convenio de 3 de febrero de 2011 (BOE 30 julio 2012).

2. En segundo lugar, los tratados multilaterales. El Convenio 1990/436 de 23 de julio de 1990, relativo a la supresión de la DI en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas o el Instrumento de ratificación de 10 de abril de 1992 serían algunos de los ejemplos a destacar.
3. Por último, son de aplicación, asimismo, los tratados generales. Son aquellos que, a pesar su carácter general, contienen cláusulas de relevancia en este ámbito. En este sentido, hacer alusión al Tratado Constitutivo de la UE o al Tratado regulador de las relaciones diplomáticas y consulares.

## 2.3 Medidas para evitar la Doble Imposición Internacional

### 2.3.1 Ideas previas: medidas unilaterales, bilaterales y multilaterales

Partiendo del punto anterior en el estudio de este epígrafe nos vamos a centrar en las diversas técnicas que van surgiendo para regular y evitar la situación de DI.

En primer lugar, una de las medidas para paliar, o al menos, reducir la DI son aquellas medidas unilaterales que adoptan cada uno de los Estados individualmente para evitar la DI a los sujetos sometidos al poder tributario del mismo.

Este tipo de medida se emplea en las relaciones económicas de aquellos países con los que España no tiene CDIs suscritos, normalmente, países en vías de desarrollo.

A estos efectos, es preciso indicar que algunas son la exención o deducción de la base imponible del impuesto nacional de la renta o patrimonio localizados en el extranjero, siempre que los mismos hayan sido gravados en el extranjero.

Mencionar también la armonización tributaria, la cual es aprobada en el marco de una organización internacional de integración con facultades para adoptar normas jurídicas que no tendrán la forma de convenios internacionales. Estas medidas y propuestas de armonización fiscal tratan de homogeneizar las estructuras fiscales, lo que lleva aparejado intentar solucionar los conflictos de índole fiscal entre los diversos Estados afectados por los mismos.

Un ejemplo de lo anterior son las directivas aprobadas en la UE.

Sin embargo, para lograr eliminar la DII no es suficiente con que los países adopten medidas unilaterales, sino que también es necesario la armonización de sus estructuras tributarias, algo complicado incluso entre los propios países de la UE.

Por otro lado, surgen las medidas con origen en tratados internacionales.

Así, y como es bien sabido, en atención al número de contratantes nos encontramos con tratados bilaterales o multilaterales. Los convenios de DII se enmarcan en la primera categoría, así como los firmados en materia de imposición sobre las sucesiones y donaciones, que, aunque no son tan frecuentes como los CDIs sobre la renta o el IP juegan un papel fundamental cuando surgen problemas de doble imposición jurídica que dificultan la libre circulación de personas y bienes entre Estados; también cabe destacar los convenios que afectan a la navegación marítima y aérea, donde encontramos acuerdos internacionales con cláusulas tributarias, que suelen derogarse cuando España firma un CDI sobre la renta con el país respectivo.

En los relativos a sucesiones y donaciones la DI surge por el solapamiento entre puntos de conexión personales y reales, por emplear distintos criterios de naturaleza personal como punto de sujeción al impuesto.

Como ejemplo de ello, Calderón Carrero, pone de manifiesto: *“el causante se encontraba domiciliado en el Estado A en el momento de su muerte y su único heredero se encuentra domiciliado en el Estado B (España); la herencia incluye propiedad mobiliaria e inmobiliaria situada en el Estado A. Al estar el causante domiciliado en el Estado A, el CDI ISD entre A y B resultaría de aplicación con el efecto, de que, si siguiera el criterio del artículo 7 Modelo CDI ISD 1982, sólo el Estado A podría someter a gravamen los bienes y derechos del causante domiciliado en su territorio, excluyendo la posibilidad de que el Estado B pueda aplicar gravamen alguno. Si el Estado B fuera España eso significaría que un contribuyente residente en su territorio no pagaría nada por ISD, por considerarse la sucesión sujeta a tributación en el Estado A”*<sup>6</sup>.

Con respecto a las medidas multilaterales, la que más destaca es el Convenio Multilateral para implementar las medidas convencionales para prevenir esquemas de erosión de bases imponibles y transferencia artificial de beneficios de la OCDE, de 24 de noviembre de

---

<sup>6</sup> CALDERÓN CARRERO, J., *“Convenios de doble imposición”*, Wolters Kluwer, Madrid, 2019, p. 1127.

2016<sup>7</sup>, el cual forma parte del Plan de Acción del proyecto OCDE/G20 BEPS, acción 15, conocido como MLI BEPS. Este último afecta en gran manera a la red de CDIs ya suscritos, debido a que pueden modificarlos, como se establece en los primeros artículos del mismo <sup>8</sup>.

### 2.3.2 Convenios para evitar la Doble Imposición

Los convenios para evitar la DI son tratados internacionales de carácter bilateral a través de los que se ordenan las relaciones fiscales entre dos países (y sus residentes)<sup>9</sup>. Tienen carácter de norma de rango internacional y su interpretación deberá realizarse en base a los criterios de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados (artículos 31 y siguientes)<sup>10</sup>.

Su origen se remonta a finales del siglo XIX, aunque no fue hasta ya avanzado el siglo XX cuando los CDIs se generalizaron como método efectivo para resolver los conflictos entre diversos Estados cuya economía comenzaba a internacionalizarse y globalizarse. Ante esto la Sociedad de Naciones, y más adelante la OCDE, elaboraron modelos de convenio para, de esta manera, lograr un marco uniforme.

Otros modelos de convenio que se pueden destacar son el holandés, estadounidenses o el de la Organización de Naciones Unidas. Este último, situado entre los más importantes juntos con los de la OCDE, trata de equilibrar las relaciones entre los países desarrollados y los que se encuentran en vías de desarrollo.

Todos los modelos de convenio de la OCDE se siguen con frecuencia, a pesar de que no son tratados internacionales en sentido estricto. Son parte del “*soft law*” o “derecho blando”, siendo este el conjunto de mecanismos (declaraciones, resoluciones, programas

---

<sup>7</sup> Convenio Multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados especiales para prevenir BEPS y traslado de beneficios:

<sup>8</sup> Artículo 1- Ámbito de aplicación del Convenio

El presente Convenio modifica todos los Convenios fiscales comprendidos, tal como se definen en el subapartado a) del apartado 1 del artículo 2 (Interpretación de los términos<sup>9</sup>.

<sup>9</sup> CALDERÓN CARRERO, J.M., *Convenios de Doble Imposición ... cit.*, p. 32.

<sup>10</sup> Instrumento de adhesión de 2 de mayo de 1972, del Convenio de Viena sobre el Derecho de los Tratados, adoptado en Viena el 23 de mayo de 1969.

de acción) que son conformes a las normas que establece el Derecho, pero no jurídicamente vinculantes<sup>11</sup>.

En la actualidad, los CDIs se distinguen de otros convenios internacionales por su carácter dual y la interrelación existente con la legislación fiscal de cada Estado, que incluye a los contribuyentes del mismo. Respecto a esta interrelación con la normativa interna debe hacerse referencia al pronunciamiento del Tribunal Supremo en su sentencia de 18 de mayo de 2005, Caso “*Goldman Sach*”<sup>12</sup>, donde se establece que:

- A. Se pretende con los CDIs eliminar la doble imposición, y, de modo subordinado, prevenir la evasión fiscal, procurando evitar la discriminación por razón de nacionalidad.
- B. Atendiendo a su naturaleza jurídica son Tratados Internacionales, a menudo bilaterales y de carácter contractual, sujetos al régimen jurídico establecido en el artículo 96 de la Constitución<sup>13</sup>, con rango de ley y que regulan un sector específico del ordenamiento.
- C. En cuanto a su eficacia son completos, es decir, no pueden ser interpretados mediante normas internas. Pero en modo alguno constituyen una "opción" a la que pueda acogerse o renunciar el interesado. [...] Además, la interpretación ha de ser, preferentemente, dinámica y autónoma para cada Convenio.

Asimismo, otro rasgo que diferencia a los CDIs es el carácter político y económico que les reviste, pues los mismos tratan de conciliar y coordinar dos sistemas impositivos de los Estados firmantes para eliminar la DII.

En su relación con el contexto europeo, los CDIs eliminan los obstáculos fiscales al ejercicio de las libertades comunitarias, cumpliendo el objetivo del artículo 293 del

---

<sup>11</sup> VEGA GARCÍA, A., “*El soft law en la fiscalidad internacional*”, Tesis Doctoral, 2014, p. 24.

<sup>12</sup> Sentencia del Tribunal Supremo (Sala Tercera de lo Contencioso-Administrativo) de 18 de mayo de 2005, número de recurso 754/2000.

<sup>13</sup> Artículo 96 de la Constitución Española de 1978.

1. 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.

Tratado de Roma (CEE) <sup>14</sup>. Además, aportan principios materiales que ordenan las relaciones fiscales internacionales, los cuales las instituciones comunitarias toman como base para adoptar soluciones adaptadas a las necesidades de la UE.

### 2.3.3 El ámbito de aplicación de los CDIs

En relación con el ámbito territorial, cabe señalar que será el artículo tercero de cada CDI, por norma general, el encargado de definir los términos territoriales de cada Estado parte del tratado. Su aplicación se extiende al marco geográfico fiscal de los Estados contratantes, aunque se pueden estipular precisiones específicas. España excluye, por ejemplo, zonas que poseen autonomía fiscal, lo cual ocurre en la LIRNR cuya aplicación está prevista para todo el país, sin perjuicio de los regímenes tributarios forales especiales como son los del País Vasco o Navarra.

Por lo que atañe al ámbito temporal, se alude a la ratificación, así como a su entrada en vigor en el artículo 30 (lo mismo se recoge en el Modelo de la ONU). Y será a partir de la fecha de ratificación cuando el tratado entre en vigor siendo de aplicación sus disposiciones.

### 2.3.4 La cuestión del uso indebido de los CDIs

Por fin, se ha de abordar una de las cuestiones controvertidas de los CDIs como es el uso indebido de los mismos. Uno de los fines de estos convenios es evitar la elusión y la evasión fiscales, lo cual puede llevar a que con su aplicación se consiga una tributación mínima o incluso nula en determinadas operaciones. Pueden darse situaciones en las que a un sujeto le interese la aplicación de un convenio para obtener beneficios fiscales que no debería recibir. Sería el caso, por ejemplo, de un sujeto que se sitúa en un territorio a

---

<sup>14</sup> Artículo 293 del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea (versión consolidada Niza):

Los Estados miembros entablarán, en tanto sea necesario, negociaciones entre sí, a fin de asegurar en favor de sus nacionales:

- la protección de las personas, así como el disfrute y la tutela de los derechos, en las condiciones reconocidas por cada Estado a sus propios nacionales,
- la supresión de la doble imposición dentro de la Comunidad, [...].

través de la creación de una entidad. De este modo, obtendrá reducciones o exenciones en las rentas generadas en el tercer Estado, mientras que en su país de residencia no soportará un coste fiscal mayor del deseado.

Por ello, se ha de controlar el posible abuso de los mismos mediante cláusulas anti-abuso, las cuales se encuentran recogidas en el Modelo de CDI de 2017 consecuencia del BEPS. De hecho, dentro del propio Proyecto BEPS se dedica la acción número 6 a desarrollar y adoptar este tipo de medidas.

También se debe incluir en el preámbulo de los Convenios una declaración sobre la voluntad de los Estados de evitar celebrar acuerdos que supongan un uso abusivo de los convenios.

El Convenio Multilateral y el Modelo de Convenio de 2017 recogen dos tipos de cláusulas de carácter general: la de limitación de beneficios (LOB) que posibilita aplicar el convenio solo a los residentes cualificados que cumplan alguno de los requisitos, artículo 29. 1-7 del Modelo; y la cláusula del test del propósito principal (PPT) que excluye la aplicación del convenio para las transacciones cuyo objeto sea aprovechar los beneficios que proporciona.

### 3. Sistema español

El sistema impositivo español está compuesto por un conjunto de impuestos establecidos para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. A la hora de configurar el sistema fiscal de un país se ha de tener en cuenta la organización territorial de dicho Estado. En España, a la hora de regular los impuestos influyen tres factores: ser miembro de la Unión Europea, formar parte de la OCDE, y, en tercer lugar, su división interna en comunidades autónomas. Por lo tanto, estamos ante una organización descentralizada.

Con carácter general, en España se diferencian dos grandes bloques de impuestos, los de la renta, los cuales se van a estudiar más en profundidad, y del consumo. Estos bloques se regulan internamente por cada Estado. En el primer bloque la influencia de la UE no es tan apreciable, por lo que no afecta tanto lo que, ocurre en el segundo bloque, que se encuentran, en mayor o menor medida, armonizados en todos los países de la Unión.

A la hora de configurar este sistema impositivo no se pueden vulnerar los principios sobre los que se asienta el mismo y se encuentran recogidos en el artículo 31 de la

Constitución Española, denominados como “principios de justicia tributaria”: principio de generalidad, igualdad, capacidad económica, progresividad y no confiscatoriedad <sup>15</sup>.

Desde el punto de vista del Derecho comunitario se han de respetar, igualmente, la protección de las libertades fundamentales y el principio de no discriminación que asegura el Tratado de Funcionamiento de la UE <sup>16</sup>, al igual que el artículo 24. 1 del Modelo de Convenio de doble imposición de la OCDE de 1977 sobre la Renta y sobre el Patrimonio<sup>17</sup>.

Finalmente, desde el ámbito internacional no se puede vulnerar el principio de neutralidad, el cual implica por parte de las normas fiscales el establecimiento de una serie de regímenes de tributación que han de ser lo más neutrales posibles. Esto es, que no tengan incidencias en las actuaciones de los obligados tributarios. Por ello, en todos los países se lucha contra lo que se conoce como planificación fiscal agresiva. Para frenar esta situación se establecen medidas como normas anti-abuso.

### 3.2 Métodos para eliminar la doble tributación

Antes de profundizar en las medidas para evitar la DI en el IRPF y en el IS debemos exponer los métodos para eliminar la doble tributación, los cuales los encontramos recogidos en el Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la renta y el patrimonio, OCDE de 1977<sup>18</sup>, así como en la ley específica de cada impuesto. Así, cabe señalar:

---

<sup>15</sup> Artículo 31 CE:

“1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”.

<sup>16</sup> Artículo 21 TFUE - No discriminación

“2. Se prohíbe toda discriminación por razón de nacionalidad en el ámbito de aplicación de los Tratados y sin perjuicio de sus disposiciones particulares”.

<sup>17</sup> CALDERÓN CARRERO, J.M., *Convenios de Doble Imposición ... cit.*, p. 856.

<sup>18</sup> Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el patrimonio, 22 de julio de 2010, página 16: <http://www.gerens.cl/gerens/ModeloConvenioTributario.pdf>

-Método de exención: mediante este las rentas o elementos patrimoniales sometidas a imposición en el Estado de origen quedarán excluidas en el de residencia. Sin perjuicio de que se puedan tener en cuenta para la tasa impositiva aplicable a las demás rentas o elementos patrimoniales.

Este método presenta dos modalidades: la exención integral (las rentas procedentes del país de origen quedan exentas por completo) y la exención con progresividad (las rentas del país de origen se tienen en consideración, pero solo a efectos de calcular el tipo impositivo a aplicar a las rentas obtenidas en el país de residencia).

-Método de imputación: se someten a imposición las rentas o elementos patrimoniales en el Estado de residencia, con la especialidad de permitir la deducción del impuesto ya soportado en el Estado de origen del que se aplique en el de residencia.

Este se divide, a su vez, en imputación íntegra (la deducción de los impuestos soportados en el extranjero no tiene límite) e imputación ordinaria (la deducción no podrá superar al impuesto devengado en el Estado de residencia correspondiente a las rentas del Estado de origen).

A este respecto, debe mencionarse también el artículo 23 A y B, de la Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo, el cual recoge de igual manera el método de exención y descuento, respectivamente.

En España, tanto el IRPF como el IS, siguen el método de imputación ordinaria, salvo que un convenio de DII obligue a adoptar el de exención. En la LIRPF este método se establece en el artículo 80, y en LIS en el artículo 31.

### 3.3 Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

En relación con las medidas para evitar la DII en sede del IRPF cabe señalar las siguientes:

-Artículo 7. p) LIRPF: rendimientos de trabajo percibidos por trabajos realizados en el extranjero con límite de 60. 100 euros anuales, mientras sean para una entidad no residente en España o con establecimiento permanente en el extranjero, donde son sometidos a un impuesto de naturaleza análoga.

-Artículo 80 LIRPF: en el cual se estipula la deducción propia por DII, de los rendimientos o ganancias patrimoniales obtenidas (y gravadas) en el extranjero se deducirá la cantidad que sea menor entre lo satisfecho en el extranjero, o bien de aplicar el tipo medio efectivo de gravamen a la parte de la base liquidable ya gravada.

-Artículo 91 LIRPF: donde se enuncia el régimen de transparencia fiscal internacional. Se estipula la imputación de rentas de entidades no residentes en el territorio español cuando el contribuyente tenga una participación igual o superior al 50% y el importe satisfecho sea menor al 75% de la cantidad del impuesto análogo del otro Estado.

En el punto 10 de este último precepto se establece una deducción en la cuota líquida de los impuestos satisfechos en el extranjero por razón de distribución de dividendos o participación en el beneficio. Esta deducción opera salvo que la entidad esté establecida en un territorio con consideración de paraíso fiscal.

Sin embargo, surgen conflictos entorno a este concepto de residencia fiscal al no estar coordinado a nivel internacional. El Modelo de Convenio no marca una regla de determinación de residencia<sup>19</sup>, aquel contempla fórmulas que atribuyen la residencia a uno de los Estados. La regla general es la remisión a la legislación interna de los Estados, resolviendo aquel solo en caso de conflicto. En consideración a lo anterior, la determinación de la residencia se realizará en cada Estado según sus criterios de sujeción. En el caso de España, el de residencia o territorialidad, artículo 11 LGT.

A este respecto, se han dado avances, potenciados por la OCDE, mediante el Convenio multilateral contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.

En dicho Convenio se trata el concepto de establecimiento permanente. La elaboración y firma de este Convenio fue impulsada por el Proyecto BEPS (del inglés “Base Erosion and Profit Shifting”, en español “Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios”). Es una iniciativa impulsada por la OCDE desde el año 2013 que destaca la importancia de integrar las políticas de índole fiscal internacionales y cuyo objetivo es combatir las prácticas de elusión fiscal a nivel internacional.

---

<sup>19</sup> Modelo de Convenio tributario OCDE: <http://www.gerens.cl/gerens/ModeloConvenioTributario.pdf>

En el caso de que dos países distintos conforme a lo que establece sus respectivas normativas internas consideren a una misma persona física residente fiscal de ambos, este conflicto se resolvería si los Estados en cuestión han firmado un CDI.

La resolución del conflicto se haría por medio de las reglas de desempate (tie-break rules) que aportara el propio Convenio y si este sigue el Modelo de la OCDE se considerará a la persona residente únicamente del Estado en el cual posea una vivienda permanente. Si la tuviera en ambos Estados (el problemático concepto de doble residencia), sería residente en el que mantenga relaciones personales, así como económicas (artículo 4. 2 del Modelo de la OCDE).

El criterio de residencia es, por lo tanto, considerado como el criterio de sujeción más eficaz respecto a someter a tributación a las personas físicas. La doctrina internacional hace alusión en mayor medida a este concepto que al de domicilio.

Ahora bien, en nuestro derecho interno prima el criterio de los días de permanencia. En cambio, atendiendo al Modelo de la OCDE, es más bien un criterio secundario apreciando por delante la vivienda permanente y el centro de intereses vitales<sup>20</sup>.

Nuestra legislación contempla el criterio de los días de estancia, el de índole económica y el familiar, siendo este último una presunción *iuris tantum*<sup>21</sup>. De nuevo, en comparación con el Modelo de la OCDE, las circunstancias familiares son un factor decisivo. Se prioriza lo familiar frente a lo económico.

En la jurisprudencia sobre las discriminaciones prohibidas entre residentes y no residentes del TJUE se percibe la conexión necesaria entre el país de residencia fiscal y en el que se producen las desgravaciones familiares. El TJUE afirma que cualquier tratamiento fiscal diferente entre las personas físicas residentes y las no residentes puede ser considerado como una discriminación indirecta por razón de nacionalidad. De igual modo, que los no residentes se hallan en situación comparable a los residentes en la deducción de gastos, o a la hora de aplicar los tipos de gravamen, por ejemplo <sup>22</sup>.

---

<sup>20</sup> CALDERÓN CARRERO, J.M., *Convenios de Doble Imposición ... cit.*, p. 146.

<sup>21</sup> Art. 9. 1. b) LIRPF

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.

<sup>22</sup> Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Segunda) en el asunto C-127/ 12, de 3 de septiembre de 2014.

### 3.3 Impuesto sobre Sociedades

El Impuesto sobre sociedades grava la renta de las personas jurídicas residentes en España desde un punto de vista global y con remisión a las normas mercantiles. Es un impuesto no cedido a las Comunidades Autónomas, cuya justificación se encuentra en que la sociedad tiene personalidad y entidad propia y diferente a la que pueden tener los socios o miembros de la misma.

La sujeción a este impuesto viene determinada, al igual que sucedía en el impuesto anterior, por el criterio de residencia en territorio español, teniendo esta consideración las entidades que se hubiesen constituido conforme a las leyes españolas; tengan su domicilio social en territorio español; y la sede de dirección efectiva situada en el mismo.

Como es bien sabido, el domicilio de las personas jurídicas será donde esté su domicilio social. Así, el artículo 48 LGT prevé que: “Cuando en el domicilio social no esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios, se atenderá al lugar en el que se lleve a cabo dicha gestión o dirección. Cuando no pueda determinarse el lugar del domicilio fiscal de acuerdo con los criterios anteriores prevalecerá aquel donde radique el mayor valor del inmovilizado.”

Una entidad tendrá su sede de dirección efectiva en territorio español cuando en él radique la dirección y control del conjunto de sus actividades, apunta, asimismo, el artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Además, en caso de cambiar el domicilio fiscal, los obligados tributarios deberán comunicarlo a la Administración Tributaria.

En el IS una entidad puede operar:

-Mediante establecimiento permanente. Cuando disponga en territorio español, por cualquier título y de forma continuada, de instalaciones o lugares de trabajo. Por ejemplo, sedes de dirección, sucursales, fábricas, talleres o almacenes.

Con este término se reparte la potestad tributaria sobre las rentas empresariales entre dos Estados que hayan suscrito un CDI. En ellos se contiene una definición más precisa que prevalece sobre la normativa interna, cuya definición será utilizada para los casos en los que los países no hayan suscrito un CDI. El artículo 5. 1 del Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE lo define como el lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza todo o parte de su actividad. En la

definición general se concretan varios puntos necesarios: un lugar fijo de negocios, y a través del cual se lleven a cabo las actividades de la empresa.

-Sin establecimiento permanente. Se actúa en territorio español por medio de un agente con autorización para contratar en nombre y por cuenta de la entidad en cuestión.

Por otro lado, se ha de destacar que el artículo 3 LIS ya prevé la posible aplicación de convenios. En este sentido, dicho precepto pone de manifiesto que lo dispuesto en la presente Ley se entenderá sin perjuicio de los tratados y convenios internacionales.

Así, y en relación con las medidas para evitar la DII en sede del IS, el artículo 21 evita la DI excluyendo los dividendos en beneficio de entidades cuando el porcentaje de participación en el capital o fondos de la entidad no sea menor de un 5%, o bien cuando el valor de adquisición de la participación sea superior a 20 millones de euros.

La sociedad podrá, asimismo, deducirse los dividendos por impuestos satisfechos en el extranjero por sus filiales en la parte correspondiente a los beneficios que se distribuyen. Lo anterior se aplicará a lo obtenido en la transmisión de filiales españolas (residentes) o extranjeras (no residentes).

El artículo 22 establece una exención a las rentas obtenidas en el extranjero a través de establecimiento permanente cuando el sujeto haya estado sujeto a un impuesto de naturaleza análoga con un tipo normal de, al menos, un 10%. Lo que se pretende es neutralizar la inversión en el extranjero, donde se desarrolla la actividad de la empresa y, para ello, tendrá que ser un Estado con el cual España haya suscrito un CDI.

Por último, el artículo 32 recoge la deducción en caso de percibir dividendos o participaciones en los beneficios pagados por una entidad no residente en territorio español, mientras se cumplan los requisitos en relación con el porcentaje de la participación o valor de adquisición (5% y 20 millones respectivamente, esto va a operar como límite).

En relación con los CDI suscritos por España, cabe destacar que en el suscrito con Bolivia (artículo 27. b) párrafo 1º) solo se elimina la DI de los dividendos que perciban las sociedades españolas con una participación del 25% en sociedades de aquel país. Esto es, el impuesto efectivamente pagado por la sociedad de Bolivia se deduce el español, si la cuantía en cuestión está incluida en la base imponible de la sociedad residente en España.

En el Convenio firmado con Rumania (artículo 25. 2. b) se establece que cuando una sociedad residente en España incluya en sus rentas dividendos de una sociedad residente en aquel país, la primera sociedad podrá deducirse lo mismo que si ambas sociedades estuvieran en España.

Como instrumentos aplicables para conciliar la doble imposición entre los sistemas fiscales de España y Alemania se han de señalar, por nombrar algunos, los siguientes:

- Convenio de 5 de diciembre de 1966, para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la renta y sobre el Patrimonio. Instrumento de Ratificación de 13 de julio de 1967.
- Convenio de 3 de febrero de 2011, para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio.

Ambos establecen en sus primeros artículos su aplicación a las personas residentes de uno o de ambos estados contratantes en cuestión y aluden, entre otros, al impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, así como al Impuesto de Sociedades.

#### 4. Sistema alemán

Con el objeto de conseguir una visión adecuada y aproximada del sistema fiscal alemán se ha de tener en cuenta su división territorial y cómo la misma afecta al modo de configuración de aquel. Alemania es una República Federal que forma parte de la Unión Europea desde el año 1951 (denominada en aquel entonces Comunidad Económica Europea), es un Estado dividido, a su vez, en múltiples Estados federados (*ländern*) con municipios. Una estructura similar a la de nuestro país.

Alemania tiene cinco jurisdicciones distintas, tal y como se establece el artículo 95 de la Constitución alemana (*Grundgesetz*), siendo una de ellas la fiscal, en la cual se va a incidir con más profundidad.

Atendiendo a lo anterior, la Federación, el Gobierno central, va a tener competencia exclusiva sobre determinados impuestos o compartida con los estados federados (el equivalente a nuestras CCAA) como sucede en la mayoría de los tributos (IRPF, IS, Impuesto sobre el Valor Añadido). En este sentido, el artículo 105. 2. a) de la Constitución alemana prevé, además, que los Estados federados poseerán competencia exclusiva sobre

los impuestos locales y otros tributos (tales como, el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica o el Impuesto sobre Sucesiones).

#### 4.1 Responsabilidad tributaria ilimitada

En relación con el concepto de contribuyente ilimitado, el mismo se encuentra regulado en la Ley del Impuesto sobre la Renta de Alemania (*Einkommensteuergesetz*), en la sección 1, estableciendo que serán los residentes fiscales las personas físicas que tengan bien una vivienda en dicho país, o bien su residencia habitual se encuentre allí establecida<sup>23</sup>. Por consiguiente, el hecho de que una persona sea residente fiscal no depende de su nacionalidad.

Siendo esto así, cuando una persona física tenga su residencia en Alemania, estará sujeta, ilimitadamente, al Impuesto sobre la Renta. Esto significa que, en general, estarán sujetos a la fiscalidad alemana por la totalidad de sus ingresos, con base en el principio de la renta mundial.

Si esta persona deseara evitar la tributación alemana, no sería suficiente con establecer una nueva residencia, por ejemplo, en Suiza, y mudarse allí. En Alemania, para eximirse de la tributación, el contribuyente en cuestión tendría que renunciar por completo a su residencia y domicilio habitual en el país.

##### 4.1.1 Residencia habitual

Pasando ya a analizar el concepto de residencia, cabe señalar que el mismo se encuentra regulado en el Código Tributario alemán (*Abgabenordnung*), en su artículo 8 <sup>24</sup>. Ahora bien, no debe confundirse con el concepto de residencia habitual (el otro punto de partida de la responsabilidad fiscal ilimitada), el cual es aquel lugar en el que una persona reside en circunstancias que indican que no es solo de manera temporal. En Alemania, una

---

<sup>23</sup> § 1 Steuerpflicht (1) <sup>1</sup>Natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, sind unbeschränkt einkommensteuerpflichtig. <sup>2</sup>Zum Inland im Sinne dieses Gesetzes gehört auch der der Bundesrepublik Deutschland zustehende Anteil.

<sup>24</sup> § 8 Wohnsitz: einen Wohnsitz hat jemand dort, wo er eine Wohnung unter Umständen innehat, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird.

persona puede tener varias residencias al mismo tiempo, pero solo una residencia habitual.

De acuerdo con la primera frase del apartado 1 del artículo 8, una persona tiene su residencia habitual en el lugar en que reside en circunstancias que indican que no sólo lo hace de manera temporal en ese lugar o zona, se ha de demostrar que se va a quedar un tiempo considerable ahí.

Según el Código Fiscal alemán (artículo 9), se presume irrefutablemente la residencia habitual para aquellos que permanecen más de seis meses en el territorio nacional. A la hora de calcular dicho periodo no se van a tener en cuenta las interrupciones a corto plazo de la estancia.

Sin embargo, sí que computarán los periodos que se extienden durante el cambio de año, los cuales deberán sumarse. Así, por ejemplo, si una persona pasa tres meses en Alemania en el año 01 y cuatro meses en el año 02 se tratará de residencia habitual siempre que sean periodos relacionados porque en total sumarían siete meses, es decir, más del mínimo establecido.

#### 4.2 Responsabilidad tributaria limitada

Por otro lado, y teniendo en cuenta que la responsabilidad fiscal ilimitada alude a la tributación completa de lo obtenido en el territorio alemán y también a lo obtenido en el extranjero, en la responsabilidad limitada (artículo 1 párrafo 4 de la LIRPF de Alemania -EStG-) van a darse ciertas restricciones. Así, solo se va a gravar lo obtenido en el territorio nacional, también por personas que no sean ciudadanos de dicho territorio.

De este modo, el artículo S 49 EStG-LIRPF regula lo que constituye el ingreso nacional. Se trata de rentas que tienen una relación especial con el territorio alemán, por lo que la citada norma estandariza el llamado principio de origen o de territorialidad <sup>25</sup>. Este vínculo fáctico con el territorio es también la justificación para la tributación, que a su

---

<sup>25</sup> La doble imposición puede producirse según los siguientes principios:

Principio del país de residencia (el sujeto tributa en el país en el que reside o tiene su residencia habitual); principio del país de origen (el sujeto tributa en el país donde se originan los ingresos); principio del ingreso mundial (el sujeto es gravado por su ingreso mundial total); y principio de territorialidad: (el contribuyente sólo está sujeto a impuestos sobre los ingresos obtenidos en el territorio del Estado en cuestión).

vez puede ser limitada por los Convenios de Doble Imposición como se ha analizado en apartados anteriores.

Siendo esto así, una de las fuentes de ingresos nacionales más importantes es el Impuesto sobre la Renta alemán, el cual grava aquellos<sup>26</sup>:

- Ingresos procedentes de operaciones comerciales para las que se mantiene un establecimiento permanente o representante (artículo 12 del Código tributario) en Alemania o para las que se ha nombrado un representante permanente (artículo 13 del Código tributario y artículo 49. Apartado 1. n° 2 LIRPF).
- Rendimientos del trabajo por cuenta propia y autónoma y del trabajo no independiente realizado en Alemania (artículo 49, apartado 1, n° 3 y 4 de la LIRPF).
- Ciertos ingresos procedentes de bienes de capital pagados por un prestatario nacional (artículo 49, apartado. 1 n° 5 de la LIRPF).
- Ingresos procedentes del alquiler y arrendamiento de terrenos situados en Alemania.

La única conexión con el acto de generar ingresos en Alemania deriva de las circunstancias personales del contribuyente limitado, como el estado civil o los hijos, si bien, los gastos especiales o cargas extraordinarias, de acuerdo con artículo 50 apartado 1 frase 3 LIRPF, no se van a tener en cuenta (exención para empleados del artículo 50 LIRPF).

#### 4.3 Obligación tributaria ilimitada ficticia

A continuación, se va a estudiar la obligación tributaria ilimitada ficticia. La misma hace referencia a la situación particular que sufren los trabajadores transfronterizos que residen en el extranjero, pero perciben la mayor parte de sus ingresos en Alemania. Debido a esta situación se aplica una regulación especial por razones del Derecho de la Unión Europea, a fin de lograr una ficción.

Según esto, las personas con responsabilidad fiscal limitada pueden ser tratadas como si tuvieran responsabilidad fiscal ilimitada sobre su renta nacional (artículo 49 LIRPF)

---

<sup>26</sup> BIRK/DESENS/TAPPE., *Steuerrecht*, C.F. Müller, Alemania, 2016/ 2017, p. 208, epígrafe III.

previa solicitud del contribuyente, siempre que al menos el 90% de sus ingresos en el año natural estén sujetos al impuesto sobre la renta alemán o si el ingreso extranjero está sujeto a exención básica (artículo 32 a) párrafo 1 frase 2 n° 1 LIRPF; artículo 1 apartado 3 LIRPF, national unlimited tax liability,).

De acuerdo con la Sentencia del TJUE de 9 de febrero de 2019, el reglamento especial también debe ampliarse a determinados casos en los que el porcentaje de los ingresos se obtienen en Alemania sea inferior al 90% <sup>27</sup>. Esto se refiere a los supuestos en los que un contribuyente no obtiene ningún ingreso en su país de residencia (y, por lo tanto, sus circunstancias personales no pueden ser tenidas en cuenta allí), sino sólo ingresos de otros países. Si uno de estos otros Estados es miembro de la UE (por ejemplo, Alemania), se deberá tener en cuenta proporcionalmente las circunstancias personales en la tributación de la fuente de ingresos en lo referente a las deducciones.

En España también está contemplada la situación especial en la que se encuentran los trabajadores transfronterizos. En concreto, en el artículo 46 LRNR, donde se regula un régimen tributario específico para las personas físicas residentes en otro Estado de la UE con el cual exista un efectivo intercambio de información y que consigan gran parte de los ingresos en España. A estos trabajadores se les permite optar por tributar en España como contribuyentes en el IRPF. Es decir, se les asimila a los residentes. Aunque aquí también es necesario cumplimentar ciertos requisitos (mínimos de renta en España).

#### 4.4 Fiscalidad de las situaciones transfronterizas

En relación del Impuesto sobre la Renta hay dos cuestiones en la actividad económica transfronteriza que se pueden observar en el siguiente supuesto a modo de ejemplo <sup>28</sup>:

---

<sup>27</sup>Sentencia del Tribunal de Justicia Europeo (Sala Primera) de 9 de febrero de 2017, en el asunto C-283/15.

<sup>28</sup> BIRK/DESENS/TAPPE., *Steuerrecht*, C.F. Müller, Alemania, 2016/ 2017, p. 402, epígrafe A fiscalidad de las situaciones transfronterizas, supuesto número 56.

(1) "A" tiene su residencia en Alemania y recibe sus ingresos ahí. Además, también tiene ingresos (por ejemplo, del alquiler de una casa de vacaciones) en el extranjero. ¿Cómo se van a gravar los ingresos extranjeros en este supuesto?

(2) "B" tiene su residencia en el extranjero y recibe sus ingresos allí. Además, sin embargo, también tiene ingresos (mismo ejemplo del alquiler de una casa de vacaciones) en Alemania. ¿Cómo se van a gravar los ingresos nacionales aquí?

Estos casos se resolverían fácilmente si el principio de fuente o el principio de residencia se aplicaran de manera general en los sistemas jurídicos de todos los Estados, es decir, si los Estados se limitaran a gravar sólo las fuentes nacionales o sólo las rentas de los residentes en su territorio. En ese caso, los créditos fiscales de los Estados no se solaparían regularmente. De hecho, los estados (con algunas excepciones) reclaman el derecho a gravar la totalidad de los ingresos del contribuyente residente obtenido en todo el mundo, y, adicionalmente, gravan los ingresos recibidos por los no residentes de fuentes nacionales.

Los contribuyentes que no tienen domicilio o residencia habitual en el país están sujetos al impuesto sobre la renta que obtienen en territorio nacional por el principio de la fuente, el cual se basa en la idea básica de que un vínculo territorial de la fuente de ingresos con cada estado justifica la recaudación de impuestos. Este vínculo se expresa generalmente por la ubicación o la actividad. A esto se le llama la responsabilidad fiscal limitada, lo cual conduce inevitablemente a la doble tributación:

En el caso (1) la República Federal grava la totalidad de los ingresos de A (párrafo I LIRPF, principio de residencia en el extranjero), el Estado extranjero grava los ingresos obtenidos allí (principio de fuente).

La combinación del principio de residencia (imposición del residente con su renta mundial) y del principio de la fuente (imposición de los no residentes mientras tengan ingresos procedentes de fuentes nacionales) conduce inevitablemente a la doble imposición de la misma renta si el contribuyente es residente en un Estado y recibe ingresos de otro Estado. Además, sólo el principio de la renta mundial puede dar lugar a la DI si un contribuyente tiene dos lugares de residencia (o un país de residencia y el otro de residencia habitual).

Si el principio del ingreso mundial o el principio de la fuente es la regla tributaria más adecuada es una cuestión polémica que ha sido largamente debatida.

Por un lado, al Estado de residencia le corresponde la tributación por la renta obtenida a nivel mundial, basada en el ingreso total de una persona. Sin embargo, esto no excluye el derecho de imposición del Estado de origen y, por lo tanto, no responde a la pregunta preliminar de cómo puede resolverse la competencia entre las soberanías fiscales entre las fuentes y el Estado de residencia. Si echamos un vistazo a esta pregunta, esto habla más bien a favor de un derecho primario de tributación del país de origen.

Sin embargo, por razones de salvaguardar su deuda fiscal, los estados no quieren renunciar a la tributación del ingreso mundial, algo que actúa en su beneficio. Por otra parte, la doble imposición de la actividad económica transfronteriza distorsiona la competencia y, sobre todo, debilita la economía nacional. Por lo tanto, existen normas nacionales e internacionales que intentan eliminar la DII, que en un comienzo se produjo por un derecho demasiado amplio a la tributación.

#### 4.5 Medidas para evitar la DI

Ya hemos estudiado, en general, qué es la doble imposición y cómo surge debido a la superposición de la normativa tributaria de los Estados. También se ha examinado cómo se evita, ya sea por normas nacionales unilaterales, o por tratados internacionales bilaterales. En concreto, centrándonos en Alemania, se define que la Doble tributación en el derecho fiscal internacional consta de 3 grupos de normas:

1º grupo de normas: se establecen reclamaciones que se refieren a situaciones de tributación que se realizan fuera del territorio nacional, o que se aplican a los no residentes que obtienen ingresos en el territorio nacional.

2º grupo de normas: la legislación fiscal nacional revierte (unilateralmente) o, al menos, reduce la resultante doble imposición para determinados grupos de casos. Nos encontramos de nuevo con medidas unilaterales.

3º grupo estándar: los tratados internacionales (los famosos CDIs) intentan armonizar los créditos fiscales nacionales solapados y evitar así la DI.

Caso (3) "B" vive en Alemania y tiene ingresos de operaciones comerciales en ese país. En Francia es propietario de una vivienda y recibe ingresos por el alquiler de esta. Según el artículo 1 párrafo 1 LIRPF quedará sujeto al Impuesto sobre la Renta ilimitadamente en Alemania, es decir, se registran todos los ingresos contabilizados que B obtiene en todo el mundo, y, por ello, también los ingresos por alquiler en Francia.

(4) El director C, con domicilio sito en Francia, rueda una película en Alemania, debido a lo cual permanece en Alemania durante un periodo de dos meses. Recibe sus honorarios de la compañía cinematográfica alemana. Dado que C no es residente en Alemania, sólo está sujeto a una tributación limitada (artículo 1, párrafo 4 LIRPF). Sólo se gravarán sus ingresos obtenidos en Alemania.

En ambos casos, se produce una DI. En el caso (3), Francia grava los ingresos por arrendamiento según el principio de fuente; Alemania según el principio de residencia. En el caso (4) Francia grava la tasa según el principio de residencia; Alemania según el principio de fuente.

La pregunta que se nos plantea entonces es ¿cómo se podría evitar la doble imposición en los ejemplos dados? En Alemania existen los dos métodos ya estudiados para evitar la doble imposición, el método de imputación y el método de exención.

Con el método de imputación, bajo ciertas condiciones, el impuesto pagado en el extranjero puede ser compensado contra el impuesto nacional. El país de residencia garantiza el logro de su nivel impositivo, independientemente de si el deudor nacional realiza actividades comerciales o invierte en el extranjero. También se le conoce como neutralidad en la exportación de capital.

El método de liberación, por su parte, exime del impuesto nacional a los bienes gravados en el extranjero (por el impuesto extranjero similar), es decir, no se incluyen en la base imponible nacional.

El factor decisivo es el nivel de imposición en el Estado de origen. Esto corresponde al requisito de neutralidad en la importación de capital, porque el capital invertido en el Estado de origen recibe el mismo trato a efectos fiscales, independientemente de que proceda del propio Estado de origen o del extranjero.

De esta manera, si esto divide los tratados de doble imposición existentes en virtud de la legislación nacional, los créditos fiscales existentes en la legislación nacional (la deuda nacional) se dividen entre los estados contratantes.

Las normas del tratado restringen así el contenido de la legislación tributaria nacional, ya sea retirando la responsabilidad tributaria de la legislación nacional o mediante la obligación recíproca de los Estados contratantes, en ciertos casos, de acreditar los impuestos del otro Estado a sus propios impuestos

La doble imposición puede evitarse o reducirse a nivel de la legislación fiscal nacional (2º grupo de normas) o a nivel de los tratados internacionales (CDI, 3º grupo de normas en Alemania). La legislación nacional puede regular el impuesto pagado en el extranjero.

Según el principio de la renta mundial, todas las personas residentes en Alemania con todos los ingresos están sujetas al impuesto sobre la renta alemán, incluso si la fuente de ingresos es el extranjero. En definitiva, dado que los países extranjeros también gravan sus ingresos sobre la base del principio de la fuente es responsabilidad del Estado de residencia eliminar la doble imposición que ha surgido. Esto se hace compensando el impuesto pagado en el extranjero con el que se tiene que pagar en el país correspondiente (artículo 34 c) LIRPF).

El artículo 34 letra c, apartado 1, frase I, de la LIRPF presupone que se obtienen rentas extranjeras sujetas a tributación ilimitada y se recauda un impuesto correspondiente al impuesto sobre la renta alemán. El impuesto extranjero ha debido ser totalmente pagado y no sujeto a ninguna reclamación de reducción.

La frase 2, apartado 1, de la LIRPF limita la deducción al importe que la carga fiscal alemana sobre la renta específica extranjera habría dado como resultado. Lo anterior se calcula aplicando una fórmula compleja.

## 5. Conclusiones

I. Hemos observado que la globalización y la internacionalización de las empresas conlleva que los países mantengan cada vez más relación con otros Estados. Esta realidad genera una superposición de impuestos cuando dos Estados pretenden gravar un impuesto sobre la misma renta, o cuando se aplican diversos criterios de sujeción, produciéndose entonces, una discrepancia.

Por todo ello, la DII sigue siendo una cuestión controvertida que se ha de tratar de suprimir o, al menos, paliar por razones de justicia y de orden económico.

II. Analizados los diferentes tipos de instrumentos y mecanismos que tienen los Estados para para solucionar el problema de la DII, podemos afirmar que las medidas bilaterales constituyen la vía más adecuada para abordar este conflicto internacional, debido a que un Convenio se integra en un marco de coordinación más amplio y abarca la regulación de más impuestos. Las medidas unilaterales han sido consideradas como insuficientes

dado que se dirigen a un número más reducido de supuestos, sin contemplar todos los posibles casos; y, por otra razón lógica, como es que al tratarse de una medida de un solo Estado (un solo ordenamiento jurídico) no podrá resolver un problema que afecta a varios Estados, pues sus normas no serán uniformes al existir distintos regímenes fiscales.

Por otro lado, también hemos estudiado las medidas multilaterales, que en ocasiones han sido mencionadas como fórmula para perfeccionar las vías bilaterales. Las razones para optar por una cooperación multilateral han sido reseñadas por la OCDE, así como por la Comisión Europea.

A este respecto, quiero destacar el Modelo de Convenio ofrecido por la OCDE cuya importancia es esencial desde el punto de vista interpretativo, negociador y armonizador.

III. Otra conclusión alcanzada a lo largo de este estudio es como los CDIs no siempre son utilizados con sus fines originales, sino que su utilización abusiva ha derivado en propósitos fraudulentos y elusivos. Tal es así, que han surgido supuestos de evasión de impuestos o disminución de la carga tributaria no merecida por parte de un sujeto pasivo.

Pero no ha de perderse de vista el objetivo original de aquellos: evitar o conciliar los supuestos de DI para beneficiar a los contribuyentes, a los Estados y las relaciones internacionales entre los mismos.

III. En último lugar, después del balance llevado a cabo entre el sistema español y el alemán para comprobar cómo es tratada la doble tributación en ambos países, enumerar que la legislación española relativa a la residencia de las personas físicas juega con tres criterios: presencial, económico y familiar. En relación con las personas jurídicas también aplica un criterio personal.

En el sistema alemán se distingue entre contribuyente limitado e ilimitado imperando el criterio de residencia junto con el principio de fuente. Para suprimir la DI Alemania emplea métodos como el de imputación o exención, reclamaciones, así como las famosas medidas bilaterales.

IV. Finalmente, debe hacerse hincapié en el hecho de que todavía no se ha alcanzado la armonización fiscal a nivel global deseada, al no existir un concepto uniforme entorno al concepto de residencia. Se deben implementar las políticas preventivas y aplicar estrictamente los convenios para lograr mejorar esta situación y promover un buen desarrollo económico-financiero.

No obstante, se está consiguiendo mejorar la neutralidad impositiva entre países a través de diversos mecanismos, lo cual permite al contribuyente realizar operaciones sin tener que verse sometido a normas fiscales abusivas.

## 6. Bibliografía

- ALARCÓN GARCÍA, G., *El soft law y nuestro sistema de fuentes*, Tratados sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo, Aranzadi, Navarra, 2010.
- BIRK/DESENS/TAPPE., *Steuerrecht (Schwerpunktbereich)*, C.F. Müller, 2016/2017.
- BORRÁS RODRÍGUEZ, A., *La Doble Imposición Internacional: problemas jurídico-internacionales*, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Navarra, Madrid, 1974.
- CALDERÓN CARRERO, J.M. et al, *Convenios de doble imposición. El impacto BEPS. Análisis y evolución de la red española de tratados fiscales*, 1ª edición, Wolters Kluwer, Madrid, 2019.
- CALDERÓN CARRERO, J.M., *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*, S.A. MCGRAW-HILL/ INTERAMERICANA DE ESPAÑA, Madrid, 2005.
- CALDERÓN CORREDOR, Z., *Aspectos fiscales de la movilidad internacional de los recursos humanos*, 1º edición, Dykinson, Madrid, 2015.
- GALÁN RUIZ, J y RODRÍGUEZ ONDARZA, J.A.: *Convenios de doble imposición internacional; análisis del caso español*. Documentos. Instituto de Estudios Fiscales, nº 19/2010.
- OLÍAS JIMÉNEZ, C., *El concepto Tributario de Establecimiento permanente*, Madrid, 2007, Vol. I.
- VALLEJO CHAMORRO, J.M y GUTIÉRREZ LOUSA, M., *Los convenios para evitar la doble imposición; análisis de sus ventajas e inconvenientes*, Instituto de Estudios Fiscales, Doc. Nº 6/02.
- VEGA GARDÍA, A., *El soft law en la fiscalidad internacional*. Tesis Doctoral.

- Recursos web

-Agencia tributaria: criterio de residencia como sujeción al Impuesto.

[https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/\\_Segmentos\\_/Empresas\\_y\\_profesionales/Empresas/Impuesto\\_sobre\\_Sociedades/Periodos\\_impositivos\\_a\\_partir\\_de\\_1\\_1\\_2015/Cuestiones\\_basicas\\_del\\_impuesto/\\_Quienes\\_estan\\_sujetos\\_al\\_Impuesto\\_sobre\\_Sociedades\\_.shtml](https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_Segmentos_/Empresas_y_profesionales/Empresas/Impuesto_sobre_Sociedades/Periodos_impositivos_a_partir_de_1_1_2015/Cuestiones_basicas_del_impuesto/_Quienes_estan_sujetos_al_Impuesto_sobre_Sociedades_.shtml)

-Comisión de la UE, Fiscalidad.

[https://ec.europa.eu/info/topics/taxation\\_es](https://ec.europa.eu/info/topics/taxation_es)

-Distinción entre DI económica y jurídica:

[https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAABAEAMtMSbF1jTAAAUMjE0sjtbLUouLM\\_DxbIwMDCwNzAwuQQGZapUt-ckhlQaptWmJOcSoAMXVDTDUAAAA=WKE](https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAABAEAMtMSbF1jTAAAUMjE0sjtbLUouLM_DxbIwMDCwNzAwuQQGZapUt-ckhlQaptWmJOcSoAMXVDTDUAAAA=WKE)

-El modelo alemán de jurisdicción fiscal:

[http://cija-uam.org/wp-content/uploads/2014/10/CMARTINEZ\\_Jurisdiccion\\_fiscal.pdf](http://cija-uam.org/wp-content/uploads/2014/10/CMARTINEZ_Jurisdiccion_fiscal.pdf)

-Los Convenios para evitar la Doble Imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes:

[https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos\\_trabajo/2002\\_06.pdf](https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2002_06.pdf)

-Manual de las Naciones Unidas en temas específicos sobre la administración de convenios de doble tributación:

[https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/04/UN\\_Handbook\\_DTT\\_Sp.pdf](https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/04/UN_Handbook_DTT_Sp.pdf)

-Ministerio Federal de Finanzas de Alemania: la doble imposición se produce de acuerdo con los siguientes principios:

[https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Glossareintraege/D/004\\_Doppelbesteuerungsabkommen.html?view=renderHelp](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Glossareintraege/D/004_Doppelbesteuerungsabkommen.html?view=renderHelp)

-Modelo del Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE

<http://www.gerens.cl/gerens/ModeloConvenioTributario.pdf>

-Problemas sobre la residencia fiscal:

[https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos\\_trabajo/2018\\_07.pdf](https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2018_07.pdf)