

BREVE INTRODUCCIÓN A LA TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL SOBRE LA RENTA

Por D. EMILIO AGUAS ALCALDE
*Profesor T.U.I. de Derecho Financiero y Tributario
Facultad de Derecho, Universidad de Extremadura*

Resumen

Este artículo trata de explicar de un modo didáctico y expositivo algunas de las nociones y problemas básicos de la tributación internacional sobre la renta y los convenios para evitar la doble imposición, para iniciar al lector en el estudio de la materia, bien desde una perspectiva docente, bien en la aplicación de los Convenios vigentes.

Abstract

This article tries to explain in a didactic and expositive line some of the basic concepts and problems of international taxation on income and conventions to avoid double taxation, to introduce the reader in the study of the issue, either from an educational point of view, either in the implementation of the conventions in force.

SUMARIO

- I. TRIBUTOS
- II. SUJECIÓN AL TRIBUTO
 - 1. NACIONALIDAD
 - 2. RESIDENCIA
 - A) **Personas físicas**
 - B) **Personas jurídicas**
 - C) **Efecto**
 - D) **Ejemplo**
 - 3. FUENTE
 - A) **Lugar de situación de la actividad o del bien que genera la renta**
 - B) **Criterio del pago**
- III. LA DOBLE IMPOSICIÓN JURÍDICA INTERNACIONAL
- IV. LA DENOMINACIÓN DE LA MATERIA
- V. ORIGEN DEL DERECHO TRIBUTARIO CONVENCIONAL
- IV. LOS COMENTARIOS Y LAS EXPLICACIONES TÉCNICAS
- V. CONVENIOS BILATERALES
- VI. LOS CONVENIOS COMO CONTRATOS
 - 1. INTRODUCCIÓN
 - 2. C.V.D.T.
 - 3. DERECHO INTERNO
- VII. ESTRUCTURA DEL MODELO DE CONVENIO DE LA O.C.D.E.
 - 1. ARTICULADO Y CAPÍTULOS
 - 2. CONTENIDO DE LOS CAPÍTULOS
 - A) **Primer Grupo**
 - B) **Segundo Grupo**
 - C) **Tercer Grupo**
 - 3. ARTS. 6-21 EN PARTICULAR
 - A) **Las Normas de Reparto**
 - B) **Naturaleza y función**
 - C) **Clasificación propia. Origen del problema de la calificación fiscal internacional**
 - D) **Soluciones al problema de la calificación fiscal internacional**
 - E) **Fuentes de calificación e interpretación en la aplicación de los C.D.I.**

I. TRIBUTOS

Con carácter general puede afirmarse que los tributos gravan manifestaciones de riqueza, las cuales se producen básicamente en tres momentos:

- Cuando se obtiene: el ejemplo típico es el I.R.P.F. y el I.S., esto es, los impuestos sobre la renta.
- Cuando se tiene: es el caso, por ejemplo, del I.P., pero hay otros como el I.B.I.
- Cuando se gasta: el tributo típico es el I.V.A., hay otros como los II.EE.

El primer supuesto, la obtención de riqueza o renta es la que nosotros vamos a tratar, las situaciones internacionales en la imposición sobre la renta.

II. SUJECIÓN AL TRIBUTO

Para que un Estado pueda proceder a someter a gravamen una riqueza es necesario que se dé un vínculo entre un Estado y el sujeto que la manifiesta, generándose así el derecho a gravar.

Estos vínculos se denominan «criterios de sujeción» y constituyen unos principios del Derecho que se consideran «justos».

Los criterios de sujeción internacionalmente reconocidos son varios, destacando: nacionalidad, residencia y fuente.

1. NACIONALIDAD

Consiste en que un Estado puede gravar la renta obtenida por sus nacionales, esto es, a los que tengan la nacionalidad de ese Estado.

Este criterio casi no se utiliza actualmente, no obstante hay unos pocos países que lo mantienen, en particular EE.UU., por lo que sigue manteniendo cierta relevancia.

Los criterios de sujeción utilizados por la generalidad de los Estados, incluido EE.UU., son la residencia y la fuente.

2. RESIDENCIA

Este criterio hace referencia a la persona que obtiene la renta. Esto es, cuando quien obtiene la renta (persona física o jurídica → individual/entities → societies,

companies, corporation) es residente en un Estado, ese Estado tiene derecho a gravar la renta obtenida.

Este criterio de sujeción funciona como un criterio de *sujeción global*, es decir, un Estado puede gravar a sus residentes por toda la renta que obtengan con independencia de su lugar de obtención.

La residencia se configura por el lugar en que vive una persona, en el que reside, y sus requisitos a efectos fiscales varían en relación con otras ramas del Derecho, así una persona física o jurídica puede tener la residencia civil o mercantil en un lugar, y su residencia fiscal en otro. Tampoco debe confundirse la residencia fiscal con la residencia a efectos de extranjería.

A) Personas físicas

La residencia fiscal se adquiere, en general, por permanecer en un Estado más de 183 días al año, esto es, será fiscalmente residente en el lugar en el que viva más de la mitad del año. Éste es el criterio general, no obstante, hay otros complementarios como el lugar en el que resida su familia o su centro de intereses vitales.

B) Personas jurídicas

La residencia fiscal surge en el lugar donde se encuentre su sede de dirección efectiva. Así, la residencia no surge donde esté constituida, en el Registro Mercantil donde esté registrada, sino donde trabajen las personas que dirigen la empresa. Este criterio también puede ser completado por otros como el lugar en el se desarrollen las actividades económicas principales de la empresa.

Todos estos criterios pueden coincidir en un mismo lugar y no surgir conflicto.

C) Efecto

Como hemos dicho el principal efecto de la sujeción por el criterio de la residencia consiste en que esa persona queda sujeta por toda su renta con independencia del lugar en que la obtenga, es lo que se llama sujeción por la «renta mundial».

D) Ejemplo

Una persona que resida en España y vaya a Portugal a realizar un trabajo, pagándole en Portugal un dinero por ese trabajo, la Administración española tiene derecho a gravar a esa persona tanto por las rentas que obtenga en España como por las que haya obtenido en Portugal.

Este ejemplo nos sirve para introducir el criterio de sujeción que nos falta, el de la fuente.

3. FUENTE

Su enumeración consiste en que «la renta debe ser gravada en el Estado en el que se produce».

Ahora bien, este criterio tiene dos manifestaciones de tal manera que más bien podríamos hablar de dos criterios de sujeción que se denominan conjuntamente como «criterio de la fuente».

A) Lugar de situación de la actividad o del bien que genera la renta

Por ejemplo, el caso que hemos citado del residente español que realiza un trabajo en Portugal, el lugar de la actividad de ese trabajo es Portugal. También si una persona residente en España tiene un piso en Londres y lo alquila y obtiene una renta por ello, el lugar de situación es Gran Bretaña.

Lo mismo puede ocurrir con las empresas, si una sociedad residente en España tiene un establecimiento desde el que desarrolla su actividad en otro Estado, por ejemplo, en Berlín, el lugar de situación será Alemania.

B) Criterio del pago

Esta otra manifestación del criterio de la fuente atiende al origen de la renta, y hace referencia al lugar de residencia del que *asume* el pago de la renta.

Obsérvese que hablamos de residencia, pero en este caso nos referimos a la residencia del pagador de la renta, no del que la percibe. Es más, hablamos de la residencia del que asume el pago de la renta, lo importante no es quien entrega el dinero, que puede ser un intermediario, como por ejemplo un apoderado, o mediante un banco, sino la persona que asume el coste del pago.

Así, supongamos un residente en España que es propietario de un piso en Alicante que lo arrienda a un residente en Alemania para los meses de verano.

El criterio de sujeción del pago se produce en Alemania porque la residencia del pagador de la renta está en ese Estado. Siendo España el lugar de residencia del receptor de la renta y el lugar de situación del bien.

Así, España, tendría dos criterios de sujeción, el de la residencia y uno de los de la fuente, el de situación. En tanto que Alemania tendría un criterio de la fuente, el del pago.

III. LA DOBLE IMPOSICIÓN JURÍDICA INTERNACIONAL

Según hemos explicado debido a la variedad de criterios de sujeción internacionalmente reconocidos puede suceder que una misma renta quede sujeta a dos Estados, siendo gravada en ambos en un mismo período y por un impuesto similar. Es lo que se conoce como la doble imposición jurídica internacional.

Que suceda este hecho se considera negativo para las relaciones económicas internacionales y, por tanto, es un efecto que debe evitarse, surge así la *tributación internacional* que consiste en: coordinar los sistemas tributarios de dos o más Estados con el fin de evitar la doble imposición internacional.

IV. LA DENOMINACIÓN DE LA MATERIA

Esta solución puede articularse bien mediante normas internas de un Estado o bien mediante acuerdos internacionales.

El doble origen de la solución ha sido causa de conflicto en la denominación de la materia. Ya de desde 1899 se ha planteado esta cuestión.

Así, se ha distinguido entre el *Derecho Tributario Internacional* que consistiría en las normas de Derecho Tributario con origen estrictamente en el Derecho interno dirigidas a corregir los problemas de doble imposición jurídica internacional.

Y el *Derecho Internacional Tributario* relativo a las normas con origen en acuerdos internacionales dirigidas también a tratar estas cuestiones.

Una tercera denominación es la de *Derecho Tributario Convencional*. Se ha extendido y ha alcanzado gran auge la firma de convenios o tratados entre Estados, de tal forma que se han convertido en el elemento principal de la tributación internacional.

V. ORIGEN DEL DERECHO TRIBUTARIO CONVENCIONAL

La búsqueda de los Estados por firmar acuerdos internacionales que solucionen el problema de la doble imposición ha llevado a que diversas organizaciones internacionales, en particular la O.C.D.E. y la O.N.U., realicen la configuración de acuerdos tipo que sirvieran a los Estados para acordar sus propios convenios particulares.

Del trabajo de grupos de expertos de diversos Estados parte de la O.C.D.E. surgió un Modelo de Convenio que se conoce como Modelo de Convenio de la O.C.D.E. y que ha servido de plantilla para la realización de la mayoría de los Convenios para Evitar la Doble Imposición celebrados entre Estados. Actualmente hay en vigor más de 1.500 de estos Convenios.

La mayoría de estos Convenios tienen como modelo el de la O.C.D.E., no obstante, también está el Modelo de la O.N.U. de 1980 que es casi igual al de la O.C.D.E. pero pone un poco más énfasis en el principio de la fuente, en cuanto se considera que los países en vías de desarrollo son mayores exportadores de materias primas y se da en ellos más el criterio de la fuente que el de la residencia.

También hay algunos Estados, en particular EE.UU. que tienen su propio Modelo de Convenio de 1977, y que lo utilizan como base para la celebración de sus Convenios con otros Estados. En el caso de EE.UU. tiene razón de ser ya que, aparte de ser el Estado con mayores relaciones económicas del mundo,

hemos señalado que utiliza el criterio de la nacionalidad como criterio de sujeción sobre la renta, siendo ésta su principal diferencia con el de la O.C.D.E. y, en lo demás, muy similar.

IV. LOS COMENTARIOS Y LAS EXPLICACIONES TÉCNICAS

Los Modelos de Convenio, en particular el de la O.C.D.E. y el de EE.UU., se completan con una serie de Comentarios (Explicaciones Técnicas en el caso de EE.UU.) que aclaran artículo por artículo su contenido.

V. CONVENIOS BILATERALES

Hay que decir que los Convenios internacionales pueden ser bilaterales (entre dos Estados) o multilaterales (entre más de dos Estados), no obstante, todos los Modelos que hemos comentado están pensados para que sean bilaterales y esto es lo que ocurre en la realidad, que los 1.500 convenios a los que hemos aludido son bilaterales.

VI. LOS CONVENIOS COMO CONTRATOS

1. INTRODUCCIÓN

Los Convenios (o tratados internacionales) constituyen contratos entre Estados, esto es, que las partes contratantes son Estados.

De la misma forma que los particulares pueden firmar contratos, por ejemplo un contrato de arrendamiento en el que se describen quienes son los contratantes y el objeto del contrato, junto con las cláusulas que determinan las distintas obligaciones que lo conforman, descripción del bien, precio, plazo, imputabilidad de gastos, etc.; los Estados, como sujetos de Derecho que son, también firman contratos mediante los que se obligan a cumplir el contenido de esos contratos (con artículos en vez de cláusulas artículos).

Así, el art. 2.1.f de la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados denomina «Estado contratante» al que se ha obligado por un tratado.

2. C.V.D.T.

Esta materia se rige por la denominada Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados de 1969, a la que se adhirió España en 1972 pero que no apareció publicada en el B.O.E. hasta el 13 de junio de 1980.

3. DERECHO INTERNO

Los tratados o Convenios una vez aprobados y siguiendo el procedimiento determinado por cada Estado entran a formar parte de su Derecho interno, con-

virtiéndose en norma de obligado cumplimiento como cualquier otra norma del ordenamiento de ese Estado, generalmente con un rango superior al de Ley basado en sus circunstancias particulares de aprobación, modificación y derogación.

En España esta materia viene regulada en los arts. 93 a 96 de la C.E. formando el Capítulo III del Título III.

VII. ESTRUCTURA DEL MODELO DE CONVENIO DE LA O.C.D.E.

1. ARTICULADO Y CAPÍTULOS

El M.C. consta de 31 artículos divididos en 7 capítulos.

2. CONTENIDO DE LOS CAPÍTULOS

Conforme a la Introducción del Modelo estos 7 capítulos están organizados en 3 grupos:

A) **Primer Grupo**

Está formado por los dos primeros Capítulos.

El Capítulo I consta de los arts. 1 y 2 dedicados al ámbito de aplicación del Convenio.

El Capítulo II consta de los arts. 3 a 5 y contiene la definición de ciertos términos.

B) **Segundo Grupo**

Este grupo estaría formado por los Capítulos III a V que contienen los arts. 6 a 23.

El Capítulo III es el más extenso y contiene los arts. 6-21 que, por categorías de renta, determinan la competencia fiscal del Estado de la residencia o del Estado de la fuente.

El Capítulo IV es sólo el art. 22 y hace lo mismo que los anteriores pero con el Patrimonio.

El Capítulo V se dedica al art. 23 que establece para el Estado de residencia la obligación de evitar la doble imposición cuando el C.D.I. atribuya el gravamen al de la fuente. Es lógico que la obligación de evitar la doble imposición incumba al Estado de residencia, ya que, como hemos expuesto antes, este Estado es el que tiene sujeción sobre la renta mundial del sujeto, luego para evitar la doble imposición de rentas atribuidas a otro Estado será el de residencia el que deba evitar gravar esa renta.

C) Tercer Grupo

Formado por los Capítulos VI y VII, arts. 24 a 31.

El Capítulo VI está destinado a las disposiciones especiales (arts. 24-29).

El Capítulo VII a la entrada en vigor y denuncia del Convenio (arts. 30-31).

3. ARTS. 6-21 EN PARTICULAR

A) Las Normas de Reparto

Los arts. 6-21 del M.C. (también el 22) son un grupo de normas que constituyen un grupo diferenciado dentro del Derecho Tributario Convencional e incluso dentro del Derecho en general.

Se las conoce con el nombre de «normas de reparto», aunque haciendo una traducción literal del inglés (*distributives rules*) también hay quien las llama «normas distributivas», o normas de distribución de la competencia para gravar.

Su nombre les viene de su función pues lo que hacen es «clasificar la renta y asignarla a uno o ambos de los Estados contratantes».

Así, lo que hacen es repartir o distribuir el gravamen.

Decimos a *uno o ambos* Estados porque pueden atribuir la renta sólo al Estado de residencia, dejando sin gravamen al Estado de la fuente, o bien primariamente al Estado de la fuente, y el de residencia como siempre tiene asignación de renta porque tiene sujeción sobre la renta mundial del sujeto, podrá tenerla en cuenta pero dejándola sin gravar aplicando uno de los métodos del art. 23, al que ya nos hemos referido.

Sobre esta cuestión atendemos a la naturaleza y función de las normas de reparto.

B) Naturaleza y función

a) Función

i. Distinción entre normas imperativas y facultativas

Para ahondar en el mecanismo mediante el que operan las normas de reparto, asignar la renta a uno o ambos Estados contratantes, es necesario partir de la distinción propia de la Teoría General del Derecho entre normas imperativas y facultativas.

i*. Imperativas

Como sabemos las normas imperativas son aquéllas que para un supuesto de hecho establecen una única consecuencia jurídica.

Si en la realidad se produce un supuesto de hecho descrito en la norma, ésta prevé una consecuencia jurídica que deberá cumplirse y se consigue mediante el uso de expresiones en la norma como «tendrá que» o el verbo «deber» normalmente en su forma de futuro «deberá».

En los C.D.I. se hace mediante la expresión «sólo podrá», que viene a ser sinónima de «deberá» o «tendrá». Esta expresión se completa con la frase «gravarse en», dando lugar a «sólo podrá gravarse en».

Se usa para asignar la renta a un único Estado que, como se ha dicho, salvo excepción es el de residencia.

Cuando una norma de reparto usa esta expresión lo que hace es establecer una única consecuencia jurídica consistente en que el Estado de la fuente no puede gravar la renta en cuestión sobre la que tiene sujeción (bien la tenga por ser el Estado de la actividad, bien por ser el del pago, bien por ser ambos).

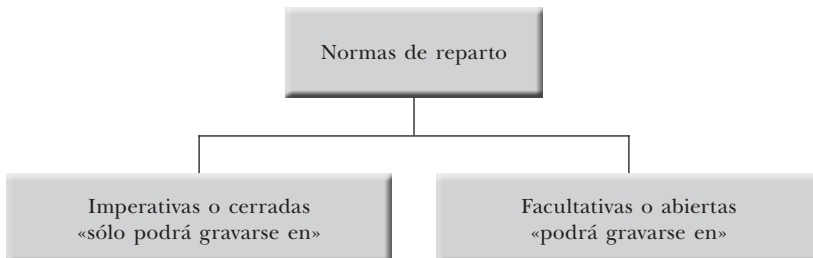
ii*. Facultativas, potestativas o abiertas

Son normas facultativas o potestativas aquellas que para el supuesto de hecho previsto en la norma no se establece una única consecuencia jurídica sino que la dejan abierta, pudiendo ser dos o más las opciones permitidas.

Esto se consigue mediante el uso del verbo «poder» (de ahí el nombre de potestativas) en su forma de futuro «podrá».

Se suele decir que las normas potestativas atribuyen una potestad, sin embargo, a nuestro juicio, esta expresión es equívoca, induce a confusión, lo que hacen es dejar abierta la consecuencia jurídica, otorgando opciones a quien deba cumplir la norma, lo cual es distinto a atribuir una potestad, y también a atribuir a una facultad, pero más similar a ésta.

En el caso de las normas de reparto de los C.D.I. se hace mediante la expresión «podrá gravarse en» (sin el sólo), de esta forma el Estado al que van dirigidas (el de la fuente) tiene abierta la opción de gravarlas o no gravarlas. Si lo hace, el de residencia deberá evitar la doble imposición mediante uno de los métodos del art. 23 del Modelo.



iii*. Criterios de sujeción y Puntos de Conexión

El criterio de sujeción escogido por una norma de reparto para asignarle el gravamen a un Estado se denomina punto de conexión.

Así, en los Convenios para evitar la doble imposición (C.D.I.):

- Cuando lo atribuya al Estado de residencia este criterio es el punto de conexión de la norma.
- Cuando lo atribuya al Estado del fuente (bien por ser el lugar de la actividad, bien por ser el del pago, bien por ser ambos), entonces tanto la residencia como la fuente son puntos de conexión pues el de la residencia siempre puede tener en cuenta esa renta aunque deba evitar la doble imposición.

b) *Naturaleza*

i. Distinción entre normas calificadoras y clasificadoras

Para comprender la naturaleza de las normas de reparto, normas clasificadoras, es necesario aclarar previamente la distinción entre normas clasificadoras y normas calificadoras.

i*. Normas calificadoras

Calificar se usa en un doble sentido, «calificación normativa» (que es la que ahora nos referimos) y «calificación aplicativa».

– Calificación normativa o normas calificadoras

Son aquéllas en las que el legislador describe los caracteres o las notas distintivas de los hechos o situaciones jurídicas.

Ejemplo: El art. 667 del C.ci. nos dice que testamento es el acto por el cual una persona dispone para después de su muerte de todos sus bienes o de parte de ellos.

Ésta es una norma calificadora que nos está diciendo cuáles son los rasgos distintivos esenciales para saber cuándo un acto jurídico es un testamento.

De la misma forma cuando el art. 17.1 L.I.R.P.F. nos define qué se consideran rendimientos de trabajo estamos ante una norma calificadora.

– Calificación aplicativa

Ésta es la realizada por quien aplica una norma y supone subsumir un hecho jurídico (una situación de la realidad) en la hipótesis normativa que le corresponde. Esto es, decidir cuál es la norma que contempla, que prevé, ese hecho jurídico.

Por ejemplo: cuando una persona obtiene una renta y queremos decidir qué tipo de renta es, buscamos la norma que se refiera a los tipos de renta de que se trate. Así calificamos la renta.

Cuando estamos ante un contrato celebrado con la Administración es necesario saber si a ese contrato se aplica el Derecho Administrativo sobre contratos o el Derecho Civil o el Mercantil. Para ello acudimos a las normas sobre contratación administrativa y decidiremos si el contrato cumple con los requisitos que esas normas establezcan para ese contrato administrativo o no, al decidirlo se estará calificando el contrato.

ii*. Normas clasificadoras

Clasificación jurídica es agrupar hechos y relaciones jurídicas en conjuntos según caracteres comunes exclusivos y excluyentes. Así, son normas clasificadoras las que sistematizan hechos y relaciones jurídicas sin describirlas. Su descripción corresponde a las normas calificadoras.

Por ejemplo: el libro segundo del C.ci., dedicado a los Bienes, empieza con el Título I que se llama «De la clasificación de los bienes» y a continuación contiene una serie de artículos en los que va exponiendo una serie de objetos que se consideran inmuebles, como las casas, los árboles, la tierra, etc. y posteriormente dice que son muebles los no comprendidos en la relación anterior. Propiamente no está calificando estos bienes sino que como el propio Título indica los está clasificando.

También, cuando el art. 17.2.j L.I.R.P.F. nos dice que «las retribuciones derivadas de las relaciones laborales de carácter especial se consideran rentas de trabajo» no nos está diciendo cuál es el contenido de esas relaciones laborales sino que únicamente las clasifica como rentas de trabajo, para saber cuando estamos ante una relación de este tipo deberemos acudir a su calificación en el Derecho Laboral.

Por tanto, parece claro que cuando nos encontramos ante normas clasificadoras, para determinar la norma clasificadora que le ha de corresponder al hecho a clasificar, será necesaria la previa calificación del mismo.

ii. Las normas de los C.D.I. como normas clasificadoras

Pues bien, las normas de los Convenios y del M.C. O.C.D.E. clasifican la renta en determinados tipos sin concretar cuáles son los caracteres que definen cada modalidad.

Así, los arts. 6 a 21 distinguen entre rentas derivadas del capital inmobiliario (art. 6), rentas empresariales (art. 7), empleo privado (art. 15), artistas y deportistas (art. 17), empleo público (art. 19), sin definirnos cuándo estamos ante ese tipo de rentas a efectos del convenio.

No obstante sí que hay unos pocos artículos que definen la renta que clasifican, como son el art. 10 sobre dividendos, el 11 sobre intereses, y el 12 sobre cánones.

En consecuencia podemos decir que la naturaleza de las normas de reparto de los Convenios es la de normas clasificadoras.

C) Clasificación propia. Origen del problema de la calificación fiscal internacional

Ahora bien, debe tenerse en cuenta que las normas de los convenios tienen una clasificación propia de la renta, la de los arts. 6-21, que no tiene porqué coincidir con la de los Estados parte de un Convenio.

Los Estados clasifican la renta conforme a sus propios criterios y el M.C. O.C.D.E. sigue el suyo, y como, además, se trata de normas clasificadoras, y éstas según hemos dicho necesitan de una previa calificación, porque en ellas no se determinan los caracteres de cada tipo de renta, habrá que estar a la calificación de la renta (y consiguiente clasificación) dada por los Estados parte, o bien, si en caso de conflicto se atribuye la calificación a uno de ellos.

Por ejemplo: pensemos en un ciudadano de Gran Bretaña que ha sido concejal en una ciudad de ese Estado durante muchos años y, al llegarle la jubilación, se traslada a vivir a un pueblo de la costa malagueña, adquiriendo la residencia fiscal española.

Imaginemos que en Gran Bretaña la renta de concejal es considerada de funcionario (empleo público), y que en España no se le considera funcionario y por tanto que las rentas que perciba por concepto de ese trabajo, en este caso la pensión derivada de su cargo de concejal, no serían como funcionario sino una relación laboral de otro tipo distinta a la de funcionario.

Tenemos que el Modelo de Convenio tiene un art. 18 dedicado a las pensiones derivadas de un empleo en general, el cual atribuye el gravamen de esas rentas al Estado de residencia mediante el empleo de la expresión «sólo podrá gravarse en ese Estado» (el de residencia), y un art. 19.2 que atribuye el gravamen de las pensiones de empleo público en exclusiva al Estado que las satisface (el de la fuente).

Así, España al calificar la pensión de un concejal como renta que no es de empleo público (funcionario), las clasificará en el artículo del Convenio dedicado a las pensiones derivadas de relaciones laborales en general, el art. 18, atribuyéndose competencia exclusiva para gravar tales rentas. En cambio Gran Bretaña califica las rentas de un concejal como de funcionario y por tanto las clasificará en el artículo del Modelo de Convenio dedicado a las pensiones de funcionarios del art. 19.2 (en el Convenio concreto España-Gran Bretaña es el art. 19.3). Este artículo atribuye las rentas de los funcionarios al Estado que las paga (criterio del pago), que en el ejemplo es Gran Bretaña, resultando que conforme a la calificación británica de la renta y subsiguiente clasificación sólo Gran Bretaña puede gravar esas rentas.

España por aplicación del art. 18 y Gran Bretaña por aplicación del art. 19.2 gravarán esas rentas y no se habrá evitado la doble imposición, impidiendo el fin del Convenio que es evitar la doble imposición.

Por consiguiente, el problema surge porque los Convenios no califican las rentas sino que solamente las clasifican, siendo cada Estado parte del Convenio el que las califica por su cuenta y, sobre esa calificación, las clasifica en el artículo del Convenio que les corresponde.

Este problema, que conforme al ejemplo conlleva que no se evite la doble imposición (pero también puede producir el efecto contrario, no gravarse la renta en ninguno de los dos) se conoce como de la calificación fiscal internacional.

D) Soluciones al problema de la calificación fiscal internacional

a) Los Comentarios

Según se ha indicado el M.C. O.C.D.E. viene acompañado de unos Comentarios que artículo por artículo detallan su contenido, en cierta manera los interpretan.

En estos Comentarios es posible encontrar la solución al problema que tenemos, así, podría ser que los Comentarios al art. 19 del Modelo sobre funcionarios dijeran que los concejales quedan comprendidos en este artículo, por lo que se solucionaría el problema.

Ahora bien, los Comentarios no se aprueban junto con cada Convenio, y no pasan a formar parte de la normativa de cada Estado, por lo que un Estado puede no aceptar lo que digan los Comentarios, y otra vez el problema quedaría sin resolver.

No obstante, lo más frecuente, incluso la regla, es que los tribunales acepten lo que dicen los comentarios.

También puede ocurrir que los Comentarios no digan nada sobre la renta de que se trate por lo que habría que buscar otra solución.

b) Calificación por el Estado de la fuente

Ha habido autores que han propugnado que sea únicamente un Estado, el de la fuente, el que califique y que el Estado de residencia acepte esa calificación. Así se evitaría el problema de la calificación fiscal internacional.

No obstante esta solución presenta diversos problemas; los más importantes son dos:

i. Art. 3.2

El primero es que el art. 3.2 M.C. O.C.D.E. atribuye la calificación a cada Estado que aplica el Convenio, por lo que se trata de una solución puramente teórica.

Incluso podría decirse que actualmente la calificación por cada Estado parte ha adquirido el principio de tributación internacional.

ii. Abuso

El segundo problema es que aceptar siempre por el Estado de residencia la calificación dada por el de la fuente llevaría fácilmente a abusos por este Estado de la fuente, que crearía calificaciones que le llevaran a las normas de reparto que asignan el gravamen al Estado de la fuente, obligando al de residencia a evitar la doble imposición y dejándole así sin gravamen.

iii. Solución del M.C. O.C.D.E. 2000

En el año 2000 se han añadido unos Comentarios al M.C. O.C.D.E., en concreto el Comentario 32 al art. 23 que propone una solución a este problema.

El primer Modelo es de 1963 y esta solución se ha aportado en el 2000, por lo que el debate sobre esta cuestión es ya largo e intenso.

La solución aportada por este Comentario consiste en que como el art. 23 de los C.D.I. exige al Estado de *residencia* evitar la doble imposición de las rentas atribuidas al Estado de la fuente, y al aprobarse un C.D.I. éste entra a formar parte del Derecho interno del Estado de residencia, por aplicación del art. 23 y, por tanto, por aplicación de su propio Derecho interno, cuando el otro Estado, el de la fuente, haya aplicado correctamente el Convenio, el de residencia se ve obligado a evitar la doble imposición aceptando lo realizado por el de la fuente.

Así, en el ejemplo del concejal que hemos visto, si Gran Bretaña califica correctamente conforme a su Derecho esas rentas como de trabajo de funcionario y las clasifica conforme al art. 19.2 del Modelo y las grava, entonces España, por aplicación del art. 23 del Convenio que tiene suscrito con Gran Bretaña y que le obliga a evitar la doble imposición de lo correctamente gravado en el otro Estado, deberá evitar la doble imposición, aun cuando para España estas rentas no sean de funcionario y le correspondería como Estado de residencia el gravamen en exclusiva por aplicación del Convenio.

Como puede apreciarse esta solución es similar a la de la calificación por el Estado de la fuente examinada en el punto anterior, pero no igual ya que genera un nuevo problema.

i*: Problema: determinar si el Estado de la fuente ha aplicado correctamente el Convenio

A nuestro juicio esta solución plantea el problema de que atribuye al Estado de residencia el decidir si el de la fuente ha aplicado correctamente o no su propio Derecho, y si esto genera problemas entre los interpretes de un mismo Estado, cuanto más si hay que decidir sobre conceptos y relaciones de Derecho de otro Estado.

Por lo que en última instancia si el Estado de residencia no está dispuesto a evitar la doble imposición de la renta de que se trate, volverá a generarse un

conflicto similar al de la calificación fiscal internacional y no se habrá evitado el problema.

c) Conclusión

Creemos que el problema de la calificación fiscal internacional sigue existiendo sin ofrecer una solución satisfactoria.

E) Fuentes de calificación e interpretación en la aplicación de los C.D.I.

Hay dos tipos de fuentes en la aplicación del Derecho Tributario Convencional: las autónomas y las internas.

a) Autónomas

Son: 1) los Convenios concretos en vigor aplicables, 2) el M.C. O.C.D.E. y 3) los Comentarios al Modelo.

En caso de que estas fuentes estén en conflicto, es decir que el Convenio concreto establezca una cosa y el M.C. o los Comentarios prevean otra, prevalecen los C.D.I., pues éstos constituyen normativa interna aplicable, en el caso de España cuando hayan sido publicados en el B.O.E.

b) Interna

Está constituida en primer lugar por el Derecho Tributario interno (distinto del C.D.I.) y en segundo lugar por el restante ordenamiento del Estado.

En caso de conflicto prevalece lo establecido por el Derecho Tributario frente a lo que pueda determinarse en otras ramas del Derecho.