

Tributación sobre la renta de las personas físicas en Estados Unidos desde la perspectiva del Convenio para evitar la Doble Imposición.

Juan Manuel Pujols Soler

Dipòsit Legal: B 28614-2015

ADVERTIMENT. La consulta d'aquesta tesi queda condicionada a l'acceptació de les següents condicions d'ús: La difusió d'aquesta tesi per mitjà del servei TDX (www.tesisenxarxa.net) ha estat autoritzada pels titulars dels drets de propietat intel·lectual únicament per a usos privats emmarcats en activitats d'investigació i docència. No s'autoritza la seva reproducció amb finalitats de lucre ni la seva difusió i posada a disposició des d'un lloc aliè al servei TDX. No s'autoritza la presentació del seu contingut en una finestra o marc aliè a TDX (framing). Aquesta reserva de drets afecta tant al resum de presentació de la tesi com als seus continguts. En la utilització o cita de parts de la tesi és obligat indicar el nom de la persona autora.

ADVERTENCIA. La consulta de esta tesis queda condicionada a la aceptación de las siguientes condiciones de uso: La difusión de esta tesis por medio del servicio TDR (www.tesisenred.net) ha sido autorizada por los titulares de los derechos de propiedad intelectual únicamente para usos privados enmarcados en actividades de investigación y docencia. No se autoriza su reproducción con finalidades de lucro ni su difusión y puesta a disposición desde un sitio ajeno al servicio TDR. No se autoriza la presentación de su contenido en una ventana o marco ajeno a TDR (framing). Esta reserva de derechos afecta tanto al resumen de presentación de la tesis como a sus contenidos. En la utilización o cita de partes de la tesis es obligado indicar el nombre de la persona autora.

WARNING. On having consulted this thesis you're accepting the following use conditions: Spreading this thesis by the TDX (www.tesisenxarxa.net) service has been authorized by the titular of the intellectual property rights only for private uses placed in investigation and teaching activities. Reproduction with lucrative aims is not authorized neither its spreading and availability from a site foreign to the TDX service. Introducing its content in a window or frame foreign to the TDX service is not authorized (framing). This rights affect to the presentation summary of the thesis as well as to its contents. In the using or citation of parts of the thesis it's obliged to indicate the name of the author.

Tributación sobre la renta de las personas físicas en Estados Unidos desde la
perspectiva del Convenio para evitar la Doble Imposición

Tesis doctoral de Juan Manuel Pujols Soler

Director: Dr. José María Tovillas Morán
Co-director: Dr. Miquel Bastons Prat

2015

ÍNDICE

	<u>Págs</u>
I. Índice de Abreviaturas	9
II. Introducción	13
III. Metodología	21
CAPÍTULO I. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS EN EEUU	
1. Tributación de personas físicas en EEUU	23
1.1. Impuestos federales	23
1.2. Impuestos estatales y locales	29
2. El impuesto sobre la renta de las personas físicas	31
2.1. Fundamento constitucional	31
2.2. Impuesto sobre la renta de las personas físicas federal	34
2.3. Impuesto sobre la renta de las personas físicas estatal y local	39
3. Criterios de Sujeción:	40
3.1. Criterios generales	40
3.2. Sujeción por nacionalidad	45
3.2.1. Normativa y jurisprudencia	45
3.2.2. Antecedentes históricos	47
3.2.3. Análisis de los argumentos justificativos de la sujeción por nacionalidad	50
3.2.4. Posición de la doctrina	57
3.2.5. Valoración crítica	62
3.2.6. Conclusiones. Reformulación del régimen de sujeción.	65
3.3. Residencia	69
3.3.1 <i>Permanent Residence test</i>	71
3.3.2 <i>Substantial presence test</i>	73
4. Estado Civil	75
5. Tipos de entidades:	
5.1. Sociedades de personas (“ <i>Partnerships</i> ”)	78
5.2. <i>S Corporations</i>	79
5.3. <i>Limited Liability Companies</i>	79
5.4. <i>RIC / REIT / REMIC</i>	80
5.5. Fideicomisos y herencias yacentes	81
6. Hecho imponible	
6.1. El hecho imponible	82
6.2. Rentas sujetas a tributación	84
6.3. Rentas exentas de tributación	85
7. Ganancias y pérdidas patrimoniales	88

8. Reducciones de la base imponible	92
8.1. Reducciones o Mínimos exentos personales	93
8.1.1 Mínimo exento general	94
8.1.2 Reducciones específicas	95
8.2 Gastos incurridos en la realización de una actividad económica	103
8.3 Aportaciones a planes de pensiones	104
9. Tramos y tipos de gravamen	107
9.1. Tramos y tipos impositivos del impuesto federal	107
9.1.1 Tipos generales	107
9.1.2 Tipos del ahorro	110
9.2. Tramos y tipos impositivos del impuesto estatal y local	112
9.2.1 Tipos impuestos estatales	113
9.2.2 Tipos impuestos locales	114
10. Deducciones de la cuota	115
10.1 Deducción por menores a cargo (<i>Child Tax Credit</i>)	115
10.2 Deducciones por cuidado de dependientes (<i>Dependent Care Credit</i>)	116
10.3 Deducción por trabajo (<i>Earned Income Tax Credit (EITC)</i>)	117
10.4 Deducciones por gastos de educación (<i>Education Credits</i>)	117
11. Impuesto Mínimo Alternativo (<i>Alternative Minimum Tax</i>)	119
12. Régimen sancionador y prescripción de la deuda tributaria.	124
12.1 Prescripción de la deuda tributaria	124
12.2 Régimen sancionador	127
13. Tributación de Nacionales y Residentes norteamericanos en el extranjero.	129
13.1. Introducción	129
13.2. <i>Foreign Earned Income Exclusion</i>	131
13.3. <i>Foreign Housing Exclusion and Deduction</i>	135
13.4. <i>Foreign Tax Credit</i>	137
13.4.1 Concepto	137
13.4.2 Sujeto pasivo	140
13.4.3 Impuestos que pueden deducirse	141
13.4.5 Otras consideraciones	142
14. Tributación de extranjeros no residentes en EEUU	
14.1 Régimen general	144
14.2 Rentas directamente relacionadas con una actividad económica	147
14.3 Rentas no relacionadas con una actividad económica	150
15. Régimen fiscal renuncias de nacionalidad (" <i>Expatriation Tax</i> ")	154
15.1. Concepto y naturaleza jurídica	154
15.2. Régimen anterior	158
15.3. Régimen vigente	162

15.4. Valoración crítica	169
15.5. Impuesto sobre sucesiones y donaciones	172
15.6. Tratamiento del " <i>Expatriation tax</i> " en los CDI y derecho comparado	173
15.7. Posición de la doctrina	176
15.8. Conclusiones. Eliminación del " <i>Expatriation tax</i> "	178

CAPÍTULO II: LOS MODELOS DE CONVENIOS PARA EVITAR DOBLE IMPOSICIÓN

1. Modelos de Convenios para evitar la Doble Imposición	183
2. Métodos para evitar la doble imposición en los Modelos de Convenio	189
2.1 Método de exención (Art. 23 A)	190
2.2 Método de imputación (Art. 23 B)	191

CAPÍTULO III: JERARQUÍA NORMATIVA E INTERPRETACIÓN DE LOS CDI

1. Los Convenios para evitar la doble imposición	195
2. Jerarquía normativa en España	197
3. Jerarquía normativa en EEUU. <i>Tax Treaty Overrides</i>	199
3.1 Concepto de <i>Tax Treaty Overrides</i>	199
3.2 Antecedentes históricos, fundamento legal y jurisprudencia	201
3.3 Doctrina norteamericana	208
3.4 Valoración crítica. Conclusiones	209
4. Interpretación de los CDI	213
4.1 Convención de Viena sobre Derecho de los tratados	213
4.2 Normativa interna y modelos de convenio	216

CAPÍTULO IV: CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN ESPAÑA EEUU

1. Normativa vigente	220
2. Ámbito de aplicación	225
2.1. Ámbito General	225
2.2. Cláusula de salvaguarda (" <i>Saving Clause</i> ")	229
2.2.1 Concepto y régimen jurídico	229
2.2.2 Cláusula de salvaguarda y régimen de expatriación	233
2.2.3 Excepciones a la cláusula de salvaguarda	237
2.2.4 Valoración crítica. Conclusiones	239
2.3. Impuestos Comprendidos	240
3. Definiciones	247
3.1. Definiciones Generales	247
3.1.1 Términos definidos en el Convenio	247
3.1.2 Términos no definidos en el Convenio	251
3.1.3 Conclusiones	255

3.2. Residencia	256
3.3. Establecimiento permanente	263
3.3.1 Régimen jurídico	263
3.3.2 Supuestos no constitutivos de EP	270
3.3.3 Obras de instalación y montaje	270
3.3.4 La cláusula de no discriminación de los EP	273
3.3.5 Cláusula de agencia	276
3.3.6 Conclusión	278
4. Tipos de rentas y potestad tributaria	280
4.1. Rentas Inmobiliarias	280
4.2. Beneficios empresariales	284
4.3. Transporte Marítimo y Aéreo	288
4.4. Empresas Asociadas	290
4.4.1. Régimen jurídico	290
4.4.2. Los ajustes bilateral y secundario	293
4.4.3. La subcapitalización	296
4.4.4. Conclusión	298
4.5. Dividendos	299
4.5.1. Introducción. Reglas de tributación	299
4.5.2 Supuestos de exención de tributación sobre dividendos	303
4.5.3. Definición de dividendos	305
4.5.4. Disposiciones adicionales	306
4.5.5. El concepto de beneficiario efectivo	308
4.5.6. Imposición sobre establecimientos permanentes	311
4.5.7. Conclusión	316
4.6. Intereses	317
4.6.1. Introducción. Reglas de tributación	317
4.6.2 Supuestos de no exención de tributación	320
4.6.3. Definición de intereses	322
4.6.4. Establecimiento permanente	324
4.6.5. Operaciones vinculadas	324
4.6.6. Conclusión	327
4.7. Cánones	328
4.7.1. Concepto y régimen de tributación	328
4.7.2. Rendimientos calificados como cánones	330
4.7.3. Los programas de ordenador	335
4.7.4. Conclusión	337
4.8. Ganancias de capital	338
4.8.1 Bienes inmuebles y sociedades de BI situados en España	340
4.8.2. Establecimiento permanente	345
4.8.3. Buques y aeronaves	347
4.8.4 Otros bienes	349
4.8.5. Valoración adicional	350
4.8.6. Conclusión	352
4.9. Servicios personales independientes	354
4.10. Servicios personales dependientes	356

4.10.1. Concepto y régimen de tributación	356
4.10.2. Supuestos de exención en la fuente	358
4.10.3. Trabajadores de empresas de navegación aérea y marítima	362
4.10.4. Conclusión	363
4.11. Retribuciones de Consejeros	363
4.12. Artistas y deportistas	364
4.13. Pensiones y Anualidades	370
4.13.1 Pensiones	370
4.13.2 Anualidades	374
4.13.3 Pensiones alimenticias	375
4.13.4 Conclusión	376
4.14. Funciones públicas	377
4.15. Estudiantes y Personas en Prácticas	380
4.16. Otras rentas	383
5. Eliminación de la doble imposición	386
5.1. Introducción. Concepto	386
5.2. Eliminación de la doble imposición por España	388
5.3. Eliminación de la doble imposición por Estados Unidos	396
5.4. Eliminación doble imposición de nacionales americanos residentes en España	398
5.5. Conclusión	400
6. Disposiciones especiales	402
6.1. Limitación de beneficios	402
6.1.1 Concepto	402
6.1.2. Persona calificada	409
6.1.3. Otras cláusulas para la aplicación de los beneficios del Convenio	411
6.1.4. Conclusión	416
6.2. No discriminación	417
6.3. Procedimiento amistoso	423
6.4. Intercambio de información y asistencia administrativa	428
6.4.1. Régimen jurídico. Valoración crítica.	428
6.4.2. Derecho comunitario	442
6.4.3. <i>Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA)</i>	443
6.4.4. Conclusión	453
6.5. Funcionarios diplomáticos y consulares	454
CONCLUSIONES	456
BIBLIOGRAFIA	477
NORMATIVA	493
ANEXO I: Tablas y Gráficos	501

I. ÍNDICE DE ABREVIATURAS

- AEAT: Agencia Estatal de Administración Tributaria.
- AGCS: Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios.
- AMT: *Alternative Minimum Tax*.
- AN: Audiencia Nacional.
- AP: Audiencia Provincial.
- BOCG: Boletín Oficial de las Cortes Generales.
- BOE: Boletín Oficial del Estado.
- CCAA: Comunidades Autónomas.
- CDI: Convenio para evitar la Doble Imposición.
- CFR: *Code of Federal Regulations*. Código de Reglamentos Federales.
- DGT: Dirección General de Tributos.
- DOUE: Diario Oficial de la Unión Europea.
- EEE: Espacio Económico Europeo.
- EEUU: Estados Unidos.
- EP: Establecimiento Permanente.
- FATCA: *Foreign Account Tax Compliance Act*. Ley de Cumplimiento Tributario de Cuentas Extranjeras.
- FICA: *Federal Insurance Contribution Act*. Ley que regula las contribuciones al sistema público de pensiones.
- GATS: *General Agreement on Trade and Services*.
- GEBIENR: Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes.
- HEART Act: *Heroes Earnings Assistance and Relief Tax Act of 2008*. Ley de 2008 que contiene la última modificación del Impuesto de Expatriación.
- HIPPA: *Health Insurance Portability and Accountability Act of 1997*. Ley que contiene modificaciones al Impuesto de Expatriación.
- HIRE Act: *Hiring Incentives to Restore Employment Act of 2010*. Ley que contiene las disposiciones de FATCA.
- HR: *House of Representatives* (Cámara baja de las Cortes).

- IBI: Impuesto sobre bienes inmuebles.
- IBFD: *International Bureau of Fiscal Documentaion.*
- IEF: Instituto de Estudios Fiscales.
- INS: *Immigration and Naturalization Service.* Dirección General de Extranjería.
- IP: Impuesto sobre el Patrimonio.
- IRA: *Individual Retirement Account.* Plan de pensiones individual.
- IRB: *Internal Revenue Bulletin.*
- IRC: *Internal Revenue Code.* Código que compila la normativa fiscal federal norteamericana.
- IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- IRS: *Internal Revenue Service.* Equivalente norteamericano de la Agencia Tributaria.
- IS: Impuesto de Sociedades.
- ITP: Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales
- IVA: Impuesto sobre el Valor Añadido.
- JCT: *Joint Committee on Taxation.*
- LGT: Ley General Tributaria
- LIRPF: Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- LIRNR: Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.
- LIS: Ley del Impuesto de Sociedades.
- LMV: Ley del Mercado de Valores.
- LOFCA: Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas.
- MCOCDE: Modelo Convenio de la OCDE.
- MCUSA: Modelo de Convenio de Estados Unidos.
- MCONU: Modelo de Convenio de la ONU.
- OCDE: Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico.
- OMC: Organización Mundial del Comercio.
- ONU: Organización de las Naciones Unidas.
- PGE: Presupuestos Generales del Estado.
- PIB: Producto Interior Bruto.
- RD: Real Decreto.
- REIT: *Real Estate Investment Trust.* Fondo de inversión en activos inmobiliarios.
- REMIC: *Real Estate Mortgage Investment Conduit.*

- RGAPGIT: Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.
- RIS: Reglamento del Impuesto de Sociedades.
- RIRPF: Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- RIRNR: Reglamento de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no Residentes.
- TC: Tribunal Constitucional.
- TC: *Tax Court* (cuando nos refiramos a sentencias americanas).
- TD: *Treasury Department* (Departamento del Tesoro).
- TEAC: Tribunal Económico-Administrativo Central.
- TFUE: Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.
- TJUE: Tribunal de Justicia de la Unión Europea.
- TLCAN: Tratado de Libre Comercio de América del Norte.
- TS: Tribunal Supremo.
- TSJ: Tribunal Superior de Justicia.
- UE: Unión Europea.
- USC: *United States Code*. Código de Leyes de Estados Unidos.
- USCIS: *US Citizenship and Immigration Services*.
- USTC: *United States Tax Code*. Código tributario de Estados Unidos. Título 26 del *United States Code* en el que se codifican las leyes de naturaleza fiscal.
- WTO: *World Trade Organization*.

II. INTRODUCCIÓN

El objeto de esta tesis es la valoración del impuesto sobre la renta de las personas físicas en EEUU y el Convenio para evitar la doble imposición entre España y EEUU (en adelante, CDI). En esta obra damos una visión global e interrelacionada de ambos temas, de tal manera que el estudio de la normativa fiscal norteamericana se efectúa desde la perspectiva del Convenio firmado con España para profundizar en aquellos aspectos que son de mayor relevancia para la aplicación e interpretación del Convenio, cuyo texto articulado exponemos y valoramos detalladamente con el objetivo de efectuar una valoración exhaustiva del marco jurídico convencional.

La normativa de tributación sobre la renta de las personas físicas en EEUU tiene unas particularidades propias, que la hacen diferente de los ordenamientos jurídicos fiscales de otras naciones y que inciden en los Convenios firmados por aquel país. Efectuaremos una valoración crítica de aquellos aspectos de mayor relevancia jurídica desde la perspectiva del Convenio firmado con España.

En consecuencia, dedicamos una parte significativa de la valoración de la normativa fiscal americana al criterio de sujeción por nacionalidad, al régimen fiscal de expatriación, a la tributación de nacionales residentes en el extranjero, a la tributación de no residentes, y a las derogaciones (*tax treaty overrides*).

Los amplios criterios de sujeción existentes en el ordenamiento jurídico americano, que comportan la sujeción a tributación por este impuesto de sus nacionales con independencia del lugar de residencia, provocan que los Convenios tengan unos efectos limitados para los nacionales norteamericanos y generan situaciones de doble imposición que no se producen con los nacionales de otros Estados, para los cuales la nacionalidad no es criterio de sujeción. Cuestionamos en esta disertación los argumentos de los beneficios, capacidad de pago, progresividad, equidad fiscal y eficiencia administrativa, que habitualmente se han utilizado para justificar la tributación por nacionalidad, y concluimos que carecen de solidez suficiente para fundamentar este criterio de sujeción.

El régimen fiscal de expatriación existente en EEUU que, en su concepción vigente consiste en un impuesto de salida, genera situaciones de doble imposición no previstas en el Convenio recientemente firmado con España. Este tema resulta de máxima actualidad teniendo en cuenta la aprobación de un impuesto de salida similar en España, a través de Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifica la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las personas Físicas. En esta obra cuestionamos la existencia del impuesto de expatriación en EEUU, analizamos los argumentos utilizados para justificar su existencia y proponemos su eliminación por ser contrario al principio de equidad fiscal y provocar situaciones de doble imposición no previstas en los Convenios.

La normativa de tributación de nacionales y residentes en el extranjero contiene una regulación extensa y detallada de la deducción de impuestos pagados en el extranjero (*foreign tax credit*), y presenta unas reducciones generosas de la base imponible a través del *foreign earned income and housing exemption*, para paliar los efectos de la sujeción por nacionalidad en la tributación de los trabajadores americanos residentes en el extranjero. En esta obra planteamos que estas reducciones no serían necesarias en un régimen de tributación por residencia. Por otro lado, la tributación de extranjeros no residentes es relativamente generosa comparada con otros ordenamientos jurídicos, al excluir de tributación los intereses de cuentas bancarias, las ganancias de capital no inmobiliarias y los intereses de determinados préstamos.

La práctica de las derogaciones (“*tax treaty overrides*”), en virtud de la cual una ley interna norteamericana posterior puede modificar un Convenio anterior, constituye una práctica seguida por EEUU que es contraria a los principios generales del derecho internacional y condiciona la eficacia jurídica de los Convenios firmados por este país. En esta disertación exponemos esta práctica, que tiene su origen en la interpretación que el Tribunal Supremo de EEUU efectúa de la “*Supremacy clause*” contenida en la Constitución americana, y valoramos las consecuencias de la misma en los Convenios firmados por EEUU.

Estas particularidades hacen que el estudio de la normativa norteamericana sea un tema de indudable interés jurídico-tributario. Por otro lado, la tributación de personas físicas en EEUU

ha recibido un tratamiento limitado por parte de la doctrina española, a pesar de las consecuencias que tiene en la aplicación del Convenio para evitar la doble imposición firmado con España.

El análisis de la fiscalidad norteamericana se efectúa desde una perspectiva crítica, con el propósito de valorar el tratamiento jurídico en el derecho americano, analizar la posición de la doctrina, cuestionar los argumentos utilizados para justificar la existencia de estas particularidades, identificar los aspectos conflictivos con los ordenamientos jurídicos de otros Estados y las situaciones de doble imposición y, en su caso, proponer un tratamiento más acorde con la realidad jurídica internacional, la práctica seguida por otros países y la eliminación de la doble imposición.

También consideramos necesario efectuar un estudio de los demás elementos propios del impuesto sobre la renta norteamericano, tales como el hecho imponible, las reducciones de la base imponible, los tipos de gravamen y las deducciones de la cuota, para tener una visión completa del régimen jurídico de este impuesto, necesaria para el conocimiento del mismo, y para entender la problemática derivada de la aplicación del Convenio a los nacionales y residentes de aquel país, así como a las rentas de fuente norteamericana percibidas por residentes en España.

Aunque efectuaremos un comentario general sobre el régimen general de tributación de personas físicas en EEUU, nos centraremos en el impuesto sobre la renta, por ser el tributo que resulta de mayor interés jurídico y el que es objeto del Convenio para evitar la doble imposición. No pretendemos cubrir la totalidad del ordenamiento fiscal sobre la renta, por cuanto que quedaría fuera del alcance de una tesis, sino únicamente aquellos aspectos más destacados desde la perspectiva del Convenio firmado con España.

Asimismo, el objeto de este trabajo lo constituye la regulación federal del impuesto sobre la renta, aunque también se proporcionará una visión general de los impuestos estatales y locales que gravan la renta de las personas físicas, para ofrecer una visión completa del sistema fiscal americano desde la perspectiva del Convenio firmado con España. El régimen jurídico de los

impuestos estatales y locales es muy similar al del impuesto federal y la inclusión de un análisis exhaustivo de los mismos se convertiría en una exposición de la casuística fiscal de cada estado o municipio que no resulta necesaria para el propósito de este trabajo.

Adicionalmente, la importancia económica y política de EEUU, y el volumen de los intercambio económicos y comerciales con aquél país¹, son motivos adicionales que justifican que nos centremos en la normativa fiscal del país americano y del Convenio firmado con el mismo.

El Convenio para evitar la doble imposición entre España y EEUU data de 1990 y ha sido recientemente modificado por un Protocolo firmado por los representantes de ambos países el 14 de enero de 2013. En el caso de España, el Convenio ha sido aprobado por las Cortes Generales y se encuentra pendiente de ratificación por parte del Jefe de Estado. En el caso de EEUU, el Protocolo recibió el 17 de junio de 2014 la recomendación preceptiva favorable del *Joint Committee on Taxation* del Congreso norteamericano y, en este momento, se halla pendiente de aprobación por el Senado de aquel país. En el presente trabajo nos referiremos al texto refundido de ambas disposiciones.

El estudio del CDI resulta, por tanto, especialmente innovador y, por su novedad, apenas se conocen estudios académicos sobre el Convenio con EEUU modificado por el mencionado Protocolo de 2013.

En el caso del Convenio, vamos a exponer y valorar cada uno de los artículos que conforman el texto del mismo, con la finalidad de ofrecer una valoración completa y exhaustiva del marco jurídico constituido por el texto refundido del Convenio de 1990 y el Protocolo de 2013. El propósito de este estudio es analizar las reformas introducidas en el Protocolo de 2013, comparar el texto refundido con el Modelo de Convenio de la OCDE, exponer la influencia que las particularidades propias del ordenamiento jurídico americano han tenido en la

¹ Conforme señala el documento *Explanation of the proposed protocol to the income tax treaty between the United States and Spain*, presentado ante el *Committee on Foreign Relations* del Senado norteamericano el 19 de junio de 2014, las exportaciones de EEUU a España sumaron \$10.200 millones en 2013 y las exportaciones de España a EEUU ascendieron a \$11.700 millones ese mismo año.

redacción del Convenio, valorar el tratamiento convencional de las diferentes rentas y la distribución de la potestad tributaria, identificar las áreas cuya regulación resulta incompleta y proponer recomendaciones a aquellos aspectos cuya regulación resulta deficiente. Efectuamos también una valoración de la normativa interna española sobre tributación de no residentes más relevante relativa a las rentas contempladas en el Convenio.

Nos centramos prioritariamente en la exposición y análisis de los artículos del Convenio que resultan de mayor interés jurídico y que presentan unas singularidades propias que justifican una valoración en profundidad: cláusula de salvaguarda, impuestos comprendidos, establecimiento permanente, dividendos, intereses, cánones, ganancias de capital, rendimientos del trabajo, eliminación de la doble imposición, limitación de beneficios, intercambio de información y acuerdos firmados en desarrollo de este principio de intercambio de información (*FATCA*).

La cláusula de salvaguarda es el elemento más característico de los Convenios firmados por EEUU, en virtud de la cual el país norteamericano se reserva el derecho a sujetar a tributación a sus nacionales y residentes con independencia de lo que establezca un Convenio. En cuanto al ámbito objetivo del Convenio, éste no incluye el Impuesto sobre el Patrimonio y una parte significativa de los impuestos que gravan las rentas en EEUU, como son los impuestos sobre la renta exigidos por los estados de la Unión y, en algunos casos, municipios.

La tributación de dividendos, intereses y cánones ha sido reducida sustancialmente en el Protocolo de 2013 con el objetivo de fomentar la actividad económica y la inversión entre los dos países, reducir los costes de financiación entre las entidades residentes en ambos países, y reducir los costes derivados del intercambio de tecnología. Se elimina completamente la tributación de intereses y cánones en la fuente, así como la doble imposición económica de dividendos en casos de participación dominante. Se reduce también el impuesto sobre establecimientos permanentes, aunque no se elimina completamente este tributo, a pesar de no constar en el MCOCDE.

En el Protocolo de 2013 también se reduce la tributación de ganancias de capital por la enajenación de acciones y participaciones cuando se tenga una participación superior al 25%, aunque el Convenio continúa sin especificar cuándo el activo de una sociedad se considera principalmente constituido por activos inmobiliarios situados en España, sociedades sobre las cuales España sigue reservándose la potestad tributaria.

El Convenio continúa regulando el método de eliminación de la doble imposición de forma asimétrica para España y EEUU, siendo más amplio y completo el mecanismo previsto para el país americano. El artículo no contempla la eliminación de la doble imposición de los impuestos sobre la renta exigidos por los estados y algunos municipios, ni tampoco efectúa mención alguna sobre las situaciones de doble imposición que se producirán con la aplicación de los impuestos de salida. Se exigen para España unos porcentajes de participación más amplios que para EEUU para poder beneficiarse de la eliminación de la doble imposición económica y se exige que dicha participación sea directa, mientras que para EEUU se admite la indirecta. Asimismo, en el caso de España continúa sin permitirse la imputación de impuestos devengados no pagados, a diferencia de lo que sucede en el país americano.

La cláusula de limitación de beneficios constituye una particularidad de los Convenios firmados por EEUU, que siempre ha querido asegurarse que no se puedan beneficiar del Convenio residentes de terceros Estados que no son parte del mismo a través de la utilización de estructuras societarias. Si bien la limitación de beneficios responde a un objetivo legítimo, la cláusula contenida en el Convenio firmado con España es de las más complejas y completas firmadas por el país americano (y por España) hasta la fecha, con la consiguiente reducción del ámbito subjetivo del Convenio, y la posible exclusión del Convenio de determinadas entidades que no reúnan los estrictos requisitos contenidos en esta cláusula.

El intercambio de información tributaria entre los Estados con la finalidad de evitar la evasión fiscal se ha convertido en uno de los temas más candentes en los últimos años, que ha llevado a la firma de un Convenio de Asistencia Mutua en Asuntos Fiscales en 2011 en el marco de la OCDE, así como a las Directivas comunitarias sobre la fiscalidad del ahorro. En este ámbito son especialmente relevantes las disposiciones conocidas como *FATCA (Foreign Account Tax*

Compliance Act) contenidas en la *Hiring Incentives Employment Act*, de 18 de marzo de 2010, aprobada por EEUU, que impone a las entidades financieras residentes en el extranjero la obligación de proporcionar información sobre los activos financieros titularidad de nacionales y residentes americanos, bajo la amenaza de una sanción del 30% aplicable a los pagos recibidos por estas entidades financieras desde EEUU.

España firmó con EEUU el 14 de mayo de 2013 un Acuerdo para la mejora del cumplimiento fiscal internacional y la implementación de *FATCA*, para facilitar la ejecución y cumplimiento de *FATCA* por parte de las entidades financieras españolas, y extender a las entidades financieras norteamericanas la obligación de información sobre activos financieros titularidad de residentes en España. *FATCA* constituye una vulneración del principio de soberanía fiscal de las naciones, al tener efectos extraterritoriales, así como del principio de reciprocidad de los tratados, al imponer obligaciones de intercambio de información que no tienen carácter recíproco.

Aunque excluimos del presente trabajo la tributación de personas jurídicas, efectuaremos una valoración de los artículos del Convenio que se refieren a estas entidades, por cuanto que, la exclusión de estos artículos de esta obra, dejaría incompleta la valoración del Convenio.

La estructura de este trabajo responde a los objetivos mencionados anteriormente, de tal manera que la obra se organiza de la siguiente manera.

En el Capítulo I efectuamos una exposición y valoración del impuesto sobre la renta de las personas físicas en EEUU, con especial atención a aquellos temas que son más relevantes para esta obra.

En el Capítulo II examinamos los modelos de convenio y, en concreto, el Modelo de Convenio de la OCDE, por cuanto que va a constituir el elemento comparativo fundamental para el estudio del Convenio firmado entre España y EEUU. En este mismo Capítulo comentamos los métodos para la eliminación de la doble imposición previstos en MCOCDE, necesarios para la

posterior valoración del método de imputación ordinaria contenido en el Convenio firmado con EEUU.

En el Capítulo III exponemos la jerarquía normativa de los Convenios en el derecho español y en el norteamericano, con la finalidad de plantear la problemática que genera la práctica de las derogaciones (*tax treaty overrides*) del derecho americano. En este apartado también contemplamos las normas relativas a la interpretación de los tratados internacionales contenidas en la Convención de Viena de 1969 y en la normativa interna española, por cuanto que van a ser instrumentos necesarios para la labor interpretativa del Convenio.

En el Capítulo IV analizamos y valoramos exhaustivamente cada uno de los artículos que forman parte del Convenio para evitar la doble imposición entre España y EEUU, destacando aquellos artículos que son de mayor relevancia para esta disertación, por ser particulares de los convenios firmados por EEUU y resultar novedosos con respecto al régimen existente en el Convenio de 1990.

III. METODOLOGÍA

La metodología que seguimos ha consistido en un estudio exhaustivo de las fuentes bibliográficas sobre fiscalidad internacional; de la normativa española, norteamericana e internacional; y de la jurisprudencia.

La bibliografía sobre tributación de personas físicas en EEUU es muy abundante en el país norteamericano, mientras que la bibliografía de autoría española se limita a referencias que se efectúan a la misma en obras de carácter general o en artículos que contemplan algunos temas muy específicos. Recurrimos a la utilización de la bibliografía norteamericana disponible en varias universidades españolas a través del mecanismo de préstamo inter-bibliotecario existente, así como a la utilización de numerosas obras y artículos de revistas especializadas de fuente norteamericana en soporte digital.

La bibliografía sobre el Convenio firmado entre España y EEUU es limitada y, salvo algunos breves artículos recientemente publicados, se refiere al Convenio de 1990. Las referencias más habituales al Convenio están contenidas en obras de carácter global que contemplan los diferentes convenios para evitar la doble imposición firmados por España. Recurrimos a la extensa bibliografía española y europea existente sobre convenios para evitar la doble imposición y el Modelo de Convenio de la OCDE, en la medida en que este último ha ejercido una influencia notable sobre el Convenio firmado por España.

Desde punto de vista normativo, analizamos la voluminosa normativa fiscal norteamericana relativa a la tributación sobre la renta de las personas físicas codificada en el *Internal Revenue Code*, así como la normativa fiscal española reflejada en las numerosas Leyes y Reglamentos que contemplan las materias tratadas en este trabajo. Además del Convenio firmado con EEUU, recurrimos a otros Convenios para evitar la doble imposición firmados por España, a tratados internacionales y a los Modelos de Convenio de la OCDE y de EEUU. La presente obra contiene la legislación vigente, tanto en España como en EEUU, a la fecha de depósito de esta tesis. La normativa utilizada está detallada la final de esta obra.

Completamos las fuentes del derecho con referencias a la jurisprudencia más destacada sobre la materia. En el sistema jurídico norteamericano, como en las otras legislaciones de corte anglosajón, el *case law* es indispensable para la interpretación y aplicación del derecho. Asimismo, a lo largo de la tesis efectuamos referencias a los casos más relevantes de la jurisprudencia española, así como a Resoluciones de la DGT, aplicables a los Convenios para evitar la doble imposición y al Convenio firmado con EEUU.

En general, en este trabajo utilizamos una traducción al español de la terminología americana de la manera que consideramos que transmite más claramente la esencia de los conceptos jurídicos norteamericanos. En otros casos utilizamos la terminología originaria en inglés, por considerar que la traducción al español desvirtuaba su significado.

Por último, queremos agradecer al director de la tesis, Dr. José María Tovillas Morán, y al co-director y tutor, Dr. Miquel Bastons i Prat, la dirección y apoyo prestados en la preparación de este trabajo.

CAPÍTULO I.- IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS EN EEUU

1. Tributación de personas físicas en Estados Unidos. 2. El impuesto sobre la renta de las personas físicas. 3. Criterios de Sujeción. 4. Estado Civil. 5. Tipos de entidades. 6. Hecho imponible. 7. Ganancias y pérdidas patrimoniales. 8. Reducciones de la base imponible. 9. Tramos y tipos de gravamen. 10. Deducciones de la cuota. 11. Impuesto Mínimo Alternativo (*Alternative Minimum Tax*). 12. Régimen sancionador y prescripción de la deuda tributaria. 13. Tributación de Nacionales y Residentes norteamericanos en el extranjero. 14. Tributación de extranjeros no residentes en EEUU. 15. Régimen fiscal renuncias de nacionalidad ("*Expatriation Tax*").

1.- TRIBUTACIÓN DE PERSONAS FÍSICAS EN ESTADOS UNIDOS

1.1. Impuestos federales. 1.2. Impuestos estatales y locales

Los diferentes niveles de la administración pública norteamericana (federal, estatal y municipal) utilizan diversas figuras impositivas para financiar su funcionamiento y los servicios públicos que proporcionan a los ciudadanos. La potestad tributaria federal recae en el Congreso de Estados Unidos. Los Estados y los entes locales (municipios y condados) también tienen atribuida potestad tributaria dentro de sus respectivos territorios.

1.1 Impuestos federales

La normativa federal sobre tributación está codificada en el *Internal Revenue Code* de 1986, que ha sido objeto de múltiples reformas desde esa fecha. Este código compila la legislación federal en materia fiscal tanto de personas físicas como jurídicas, y sustituye al Código de 1954, que a su vez sustituía al de 1939. El Código incluye el impuesto sobre la renta de las personas físicas, el impuesto de sociedades, el impuesto de sucesiones y donaciones, contribuciones al sistema público de pensiones, e impuestos especiales.

Las rentas generadas por las personas físicas y jurídicas están gravadas a nivel federal por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (*Income Tax*) y por el Impuesto de Sociedades (*Corporate Income Tax*), respectivamente.

El sistema público de pensiones (*Social Security*) se financia con un gravamen contemplado en la *Federal Insurance Contribution Act (FICA)* de 1935, cuya base imponible la constituye la remuneración anual bruta percibida por un trabajador por cuenta ajena hasta un tope

máximo que se ajusta cada año en función del índice de inflación². Sobre dicha base se aplica un tipo único total del 12.4%, que incluye la contribución del empresario y del trabajador, hasta el límite máximo mencionado³. El sistema público de sanidad para jubilados y discapacitados se financia con el impuesto federal *Medicare Tax* que grava el 2.9% de las remuneraciones percibidas por todo trabajador por cuenta ajena, sin que exista en este caso limitación en la base imponible. El trabajador asume la mitad de estos dos impuestos, es decir, soporta una retención del 6.2% por Seguridad Social y del 1.45% por Medicare, mientras que el empleador asume la otra mitad de ambos tributos. Por tanto, por este concepto el gobierno federal recauda un 15.3% sobre la remuneración bruta de un trabajador por cuenta ajena, con la limitación máxima de la base mencionada para el impuesto de la Seguridad Social. A estos impuestos se les conoce en términos genéricos como impuestos sobre la nómina (*payroll tax*).

Los ingresos netos percibidos por los trabajadores por cuenta propia, conforme establece la *Self-Employment Contributions Act (SECA)* de 1954, están sujetos a tributación con unos tipos y limitaciones similares a los trabajadores por cuenta ajena, aunque en este caso el trabajador debe pagar tanto la cuota propia como la correspondiente al empleador (por un tipo total del 15.3%).

EEUU y España han firmado un acuerdo de reconocimiento en materia de prestaciones de Seguridad Social que en general exime del pago de cotizaciones a la Seguridad Social en el país de origen para aquellos trabajadores que presten sus servicios en el otro país por un plazo superior a 5 años y paguen cotizaciones a la Seguridad Social en el mismo⁴. Este acuerdo también reconoce los años de cotización efectuados en ambos países para el cálculo de los periodos mínimos de cotización.

² El límite máximo de la base sobre la que se aplica el impuesto de la seguridad social para 2015 está en \$118.500 a partir del cual la base está exenta de tributación por este concepto. Nótese que en EEUU se denomina Seguridad Social al sistema público de pensiones para la vejez, orfandad e incapacidad. No es, por tanto, el sistema público de sanidad que, con la salvedad de *Medicare* y programas similares gestionados a nivel estatal, es prácticamente inexistente en EEUU.

³ Secciones 3101 *IRC* (contribución del empleado) y 3111 *IRC* (contribución del empleador).

⁴ Convenio sobre Seguridad Social entre España y Estados Unidos de 30 de septiembre de 1986 que entró en vigor a 1 de abril de 1988 (BOE 29/3/1988). La versión española puede localizarse en <http://www.seg-social.es/prdi00/groups/public/documents/normativa/095136.pdf> y la americana en http://www.ssa.gov/international/Agreement_Pamphlets/spain.html

El subsidio de desempleo se administra conjuntamente por la administración federal y las distintas administraciones estatales a través del programa regulado en la *Federal Unemployment Tax Act* y se financia exclusivamente a través de aportaciones de los empleadores⁵.

El Impuesto de Sucesiones (*Estate Tax*)⁶ impone un gravamen sobre el patrimonio (“*estate*”) universal del causante que sea nacional o residente de EEUU con independencia de donde se encuentren situados los bienes⁷. Se considera residente a efectos de este impuesto a quien tenga su residencia (*domicile*) en EEUU en el momento del fallecimiento o donación, por lo que estarían sujetos a este impuesto tanto los residentes permanentes como aquellos otros extranjeros que tuvieran su domicilio fiscal en EEUU conforme a los criterios que establece la normativa reglamentaria⁸, aun cuando no tuviere la condición de residente permanente.

En consecuencia, cuando el causante sea un extranjero que no tenga su residencia fiscal en EEUU, el caudal relicto estará exento de tributación por este concepto, aun cuando los herederos sean nacionales o residentes de EEUU, a menos que el causante tuviere activos situados en EEUU. En este último caso, los no residentes están sujetos al impuesto de sucesiones por los bienes de su titularidad que estén situados en EEUU⁹. A estos efectos, la

⁵ El tipo impositivo es de un 6.2% que se aplica sobre una base salarial hasta un máximo de 7.000 \$ anuales. El importe anual máximo por trabajador por este impuesto está en \$434 cuya recaudación se distribuye entre la administración federal y estatal correspondiente.

⁶ EEUU ha firmado un número limitado de convenios para evitar la doble imposición que contemplen el Impuesto de Sucesiones. Destacan los convenios firmados con Francia (24 de noviembre de 1978), Gran Bretaña (19 de octubre de 1978) y Japón (16 de abril de 1954). No se ha firmado ninguno con España. No obstante, la normativa interna permite en general una exención (*foreign tax credit*) por el impuesto de sucesiones pagado a un Estado extranjero por bienes situados en el territorio de ese Estado extranjero. El límite de esta exención lo constituye el impuesto que correspondería pagar en EEUU por esos bienes en caso de estar situados en territorio norteamericano. Sin embargo, la normativa americana no contempla la exención para la situación en que el Estado extranjero haga tributar al sujeto pasivo nacional o residente de ambos Estados por activos situados en el territorio de EEUU.

⁷ Secciones 2001 y 2031 IRC.

⁸ *Treasury Regulation* 25. 2501-1(b)

⁹ Sección 2103 IRC. Asimismo, las secciones 2104 y 2105 contienen unas listas no exhaustivas de activos que se consideran situados y no situados en EEUU, respectivamente. Las acciones y obligaciones emitidas por sociedades domiciliadas en EEUU se consideran situadas en EEUU a efectos de este impuesto, mientras que las de sociedades domiciliadas en el extranjero no lo están, por lo que se abre la puerta a oportunidades de planificación fiscal al transferir activos situados en EEUU a una sociedad domiciliada en el extranjero. No obstante, si se considera que la sociedad extranjera constituye únicamente una compañía holding extranjera para tener los activos situados en EEUU titularidad del causante no residente, la jurisprudencia ha señalado que

residencia se considera el lugar donde un individuo vive con la intención de no trasladarse de ese lugar. La mera residencia sin intención de permanecer indefinidamente no es suficiente para considerarse domicilio a efectos de estos impuestos¹⁰.

El mínimo exento, así como los tipos de gravamen y tramos de este impuesto, han sido objeto de cambios significativos en los últimos años encaminados a reducir la carga fiscal sobre el contribuyente¹¹.

El Impuesto sobre Donaciones (*Gift Tax*) complementa el impuesto de sucesiones sujetando al donante a tributación en las transmisiones lucrativas inter-vivos¹². Están sujetos a este impuesto los ciudadanos y residentes norteamericanos con independencia del lugar donde se encuentren situados los bienes en la mismas condiciones que en el Impuesto de Sucesiones. Los no residentes estarán sujetos únicamente por los bienes tangibles y activos inmobiliarios situados en EEUU. Los extranjeros no residentes están exentos cuando se trate de activos que no tienen la consideración de bienes tangibles (acciones y valores en general)¹³. El tipo marginal está en el 40%, igual que en el Impuesto de Sucesiones, aunque con unas generosas exenciones anuales y vitalicias¹⁴. No existe exención (*foreign tax credit*) por el impuesto de

estarían sujetos a tributación en EEUU. Ver sentencia *Fillman v United States*, 355 F.2d 632 (1966) citada en ARSENAULT, Steven J. *Surviving a Heart Attack: expatriation and the tax policy implications of the new exit tax*. *Akron Tax Journal*. 2009, pág. 43.

¹⁰ *Treasury regulation 25 2501-1(b)*.

¹¹ En la *Economic Growth and Tax Reconciliation Act* de 2001, se estableció un mínimo exento y un tipo marginal para este impuesto, que se han ido aumentando y reduciendo, respectivamente, de manera constante a lo largo de los últimos años, hasta llegar a un mínimo exento de 3,5 \$ millones y a un tipo marginal del 45% en 2009, para desaparecer el impuesto completamente en el año fiscal 2010. Dicha norma contemplaba una reducción paulatina del impuesto durante la década mencionada hasta su eliminación, pero no legislaba más allá de 2010, por lo que a partir de 2011 se volvía al régimen anterior a 2001, mucho más oneroso para el contribuyente (mínimo exento de 1 \$ millón y tipo marginal del 55%). A finales de 2010 el Congreso de EEUU reaccionó y acordó una exención por individuo de 5\$ millones y un tipo marginal del 35% a partir de esta cantidad. Así, el Impuesto de Sucesiones no desapareció a partir de 2011, pero se siguió con la tendencia de aumentar el mínimo exento y reducir el tipo impositivo marginal, aunque de nuevo con carácter transitorio hasta 2012. A través de la *American Taxpayer Relief Act de 2012* se mantuvo el mínimo exento en 5\$ millones ajustado por el nivel de inflación y se aumentó el tipo impositivo marginal al 40% aplicable a partir de esta cantidad. La falta de acción por parte del legislador en 2013 hubiese provocado la vuelta al régimen mencionado vigente anterior a 2001 significativamente más oneroso para el contribuyente que el definitivamente aprobado. En el año 2015 el mínimo exento está en \$5.430.000 y el tipo impositivo se sitúa en el 40%.

¹² 2501 (a) y 2503 (a) *IRC*.

¹³ Sección 2501 (a)(2).

¹⁴ Están exentas del impuesto las donaciones que no excedan anualmente de 14.000 \$ (2015) por donatario (sin límite del número de donatarios), así como un total vitalicio de 5.430.000 \$ (incluye las transmisiones inter-vivos y mortis-causa) por donante.

donaciones pagado a otro Estado por bienes situados en el extranjero, por lo que se produciría una situación de doble tributación en el caso de este impuesto.

El sistema tributario aplicable a las transmisiones lucrativas de activos se complementa con una figura impositiva conocida como *Generation Skipping Tax*, cuya finalidad es gravar las transmisiones lucrativas de la primera a la tercera generación y, por ende, no sujetas al impuesto de sucesiones o donaciones, por cuanto que la segunda generación no tiene la titularidad jurídica de los bienes transferidos, para evitar que este tipo de transmisiones estén exentas de tributación. Este impuesto pretende imponer una carga fiscal similar a la que correspondería en caso de que la transmisión de activos se hubiere hecho sin el salto generacional. Si el donante es un extranjero no residente, tal transmisión únicamente estará sujeta a este impuesto en caso de que se trate de bienes situados en EEUU.

El gobierno federal también impone impuestos especiales (*Excise Taxes*) que gravan el consumo o tenencia de determinados bienes como el alcohol, tabaco, gasolina, servicio telefónico, vehículos de lujo y armas de fuego. No existe un impuesto que grave las ventas a nivel nacional a modo de impuesto sobre el consumo o sobre el valor añadido, aunque se ha hablado en numerosas ocasiones de establecer un impuesto sobre el valor añadido a nivel nacional similar a los que existen en Europa¹⁵.

Finalmente, no existe en EEUU un impuesto sobre el patrimonio que grave la riqueza acumulada de las personas físicas.

Las sociedades están sujetas a tributación a través del Impuesto de Sociedades (*Corporate Income Tax*) que grava las ganancias de las personas jurídicas (sociedades mercantiles y otros tipos societarios) conforme a una escala de gravamen cuyo tipos impositivos nominales van del 15% al 35%, aunque los tipos efectivos resultan sensiblemente inferiores debido a la aplicación de exenciones y deducciones. El impuesto de sociedades en EEUU sigue el criterio de tributación mundial conforme al cual las sociedades domiciliadas en EEUU están sujetas a

¹⁵ AVI-YONAH, Reuven, *Corporate and International Tax Reform: Proposal for the second Obama administration (and beyond)*, University of Michigan, 2013.

tributación en aquel país por sus beneficios mundiales (producidos en EEUU y en el extranjero), aunque en este último caso a unos tipos efectivos significativamente más bajos¹⁶. El impuesto de sociedades mantiene la fórmula clásica de doble imposición económica al estar sujetas las rentas de la persona jurídica a tributación por este impuesto y, posteriormente, por el impuesto sobre la renta de las personas físicas cuando dichas rentas se distribuyen a los accionistas en la forma de dividendos, aunque éstos últimos están sujetos a unos tipos preferenciales.

La mayor fuente de ingresos de la administración federal norteamericana la constituye el impuesto sobre la renta de las personas físicas, que para el ejercicio 2015 se espera que represente el 46% de todos los ingresos federales de la nación. La siguiente fuente de ingresos la constituyen los impuestos sobre la seguridad social (*payroll taxes*), que para este próximo año se espera que representen el 32% del total. El impuesto de sociedades se espera que contribuya, únicamente, con el 13% del presupuesto federal. Los impuestos especiales representan aproximadamente el 3% y el impuesto de sucesiones y donaciones no llegaría al 1%. Finalmente, el impuesto de aduanas y otros ingresos constituirían el resto del presupuesto federal¹⁷.

El impuesto sobre la renta de las personas físicas es, por tanto, el tributo más importante del sistema federal norteamericano. Como puede observarse, los impuestos sobre las personas físicas constituyen la fuente esencial de ingresos (renta y seguridad social representan aproximadamente el 80%) mientras que el impuesto de sociedades representa una participación minoritaria en los mismos¹⁸.

Por otro lado, a nivel macroeconómico, el nivel total de presión fiscal en EEUU es inferior al existente en otros países desarrollados. Así, en 2013 en EEUU los impuestos representaban el

¹⁶ Ver SHAVIRO, Daniel, *Fixing US International Taxation*, Oxford University Press, 2014. para un análisis del debate entre tributación mundial y territorial de empresas multinacionales en EEUU y de los argumentos para evolucionar hacia un sistema territorial.

¹⁷ *Budget of the US Government. Historical tables.*

<http://www.whitehouse.gov/sites/default/files/omb/budget/fy2015/assets/hist.pdf>

¹⁸ En el caso español, incluyendo las participaciones de las administraciones territoriales, en el año 2013 el IRPF constituye el 42% de los ingresos del Estado, IVA el 34%, impuestos especiales el 12%, y Sociedades el 11%. http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Estudios/Estadisticas/Informes_Estadisticos/Informes_Anuales_de_Recaudacion_Tributaria/Ejercicio_2013/IART_13.pdf

25.4% del PIB mientras que la media de la OECD está en el 33.7% (2012). En 2013 la presión fiscal en España representaba el 32.6% del PIB¹⁹.

1.2. Impuestos estatales y locales

En líneas generales, los estados imponen impuestos sobre la renta de las personas físicas, sociedades, ventas minoristas (*Sales Tax*), sucesiones y donaciones, así como sobre artículos tales como la gasolina, vehículos de motor, alcohol, tabaco y una larga lista de productos y actividades que son objeto de regulación especial a nivel estatal. Estos impuestos son establecidos y gestionados por los mismos Estados. La estructura de los sistemas tributarios varía en cada estado, aunque la mayoría tienen un sistema fiscal similar al federal. En general, el poder tributario de los estados está delimitado en la Constitución americana por la cláusula que regula el comercio interestatal (*Interstate Commerce Clause*)²⁰. Dicha cláusula ha sido interpretada por el Tribunal Supremo de EEUU²¹ en el sentido de que un impuesto estatal que grave el comercio inter-estatal es conforme a la misma si cumple los siguientes requisitos: a) hay una relación sustancial entre el estado y el contribuyente; b) el estado únicamente sujeta a tributación la parte proporcional de la renta que le corresponde; c) no discrimine a los residentes de otros estados con respecto a los residentes del estado que impone el impuesto; d) el impuesto debe estar razonablemente relacionado con los servicios prestados²².

La gran mayoría de los cincuenta estados que forman parte de Estados Unidos²³ tiene un impuesto propio que grava las rentas de las personas físicas residentes en ese estado. La normativa de cada estado es la que establece los criterios que determinan la residencia en el mismo y, en general, dicha residencia ejerce una *vis atractiva* de tal manera que las legislaciones estatales tratan de establecer un criterio de residencia fiscal lo más amplio posible. Los estados que tienen impuesto sobre la renta en general también sujetan a

¹⁹ OECD Tax Statistics <http://www.oecd.org/ctp/tax-policy/revenue-statistics-ratio-change-latest-years.htm>

²⁰ Art. 1, sección 8, cláusula 3 de la Constitución de EEUU.

²¹ Sentencia *Auto Transit Inc v Brady* 430 US 274 de 1977.

²² SWAIN, John A. State Income Tax Jurisdiction: A jurisprudential and policy perspective. *William & Mary Law Review*. Volume 45. Issue 1. 2003, pág. 328

²³ Únicamente Alaska, Florida, Nevada, South Dakota, Texas, Washington y Wyoming carecen de impuesto estatal sobre la renta. En New Hampshire y Tennessee sólo se gravan los rendimientos del capital (intereses y dividendos), pero no las rentas del trabajo.

tributación las rentas percibidas por no residentes que tengan su fuente en el estado en cuestión. Algunos municipios también sujetan a tributación las rentas percibidas por sus residentes, así como las rentas cuya fuente esté en ese municipio percibidas por no residentes. En consecuencia, es habitual que una persona física tenga que presentar más de una declaración estatal, además de la federal. En general los tipos impositivos estatales son significativamente más bajos que los federales y las deducciones son mayores.

La práctica totalidad de los estados impone un impuesto que grava la venta de bienes y la prestación de servicios (*Sales Tax*) realizados dentro del estado. Es habitual que los condados y municipios añadan unos puntos porcentuales adicionales sobre el tipo estatal. El sujeto pasivo es el comprador y el comerciante actúa como recaudador del tributo. El tipo impositivo de este impuesto varía significativamente de estado a estado y generalmente llega hasta un máximo del 8.5% sobre el valor del bien o servicio. Cuando se trate de compraventa de productos enviados desde otro estado, el tipo aplicable es el correspondiente al del lugar de residencia del comprador.

La mayoría de los estados sujetan también a tributación por sucesiones y donaciones a sus residentes, así como a los no residentes por los bienes situados en el territorio del estado.

Los municipios gravan la propiedad de bienes inmuebles con un impuesto sobre la misma (*Property Taxes*) que se calcula sobre el valor catastral (*assessed value*) del inmueble. Los criterios de valoración varían en cada estado e incluso existen variaciones significativas en los criterios de valoración dentro de un mismo estado.

Finalmente, la mayor parte de estados y algunos municipios tienen un impuesto de sociedades propio que complementa el federal²⁴.

²⁴ Los tipos impositivos estatales generalmente se encuentran entre el 4% y el 8% dependiendo del Estado. Los Estados de Nevada, South Dakota y Wyoming carecen de impuesto de sociedades.

2.- EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

2.1. Fundamento constitucional. 2.2. Impuesto sobre la renta de las personas físicas federal. 2.3. Impuesto sobre la renta de las personas físicas estatal y local.

2.1. Fundamento Constitucional

La Constitución de Estados Unidos en su artículo 1, sección 8, otorga al Congreso el poder de imponer tributos (*"The Congress shall have power to lay and collect taxes, duties, imposts and excises (...) but all duties, imposts and taxes shall be uniform throughout the United States"*)²⁵. Asimismo, el art. 7.1 de la Carta Magna americana establece que todas las leyes para generar ingresos deben iniciarse en la Cámara de Representantes (*"All Bills for raising Revenue shall originate in the House of Representatives"*)²⁶.

El primer impuesto sobre la renta²⁷ fue aprobado para financiar la guerra civil norteamericana (1862) y, en su concepción inicial, los impuestos sobre la renta se entendían como tributos aprobados por periodos limitados de tiempo y para finalidades concretas. Anteriormente, la financiación del gobierno federal provenía fundamentalmente de aranceles a la importación. El impuesto sobre la renta de 1862 fue incrementado en 1864 para posteriormente ser abolido en 1872, aunque una nueva ley del impuesto sobre la renta fue aprobada en 1894. En 1895 el Tribunal Supremo de EEUU, en una decisión controvertida²⁸, declaró inconstitucional la ley del impuesto sobre la renta de 1894, por considerar que infringía la Constitución, ya que dicho tribunal interpretaba que dicha ley de 1894 violaba la norma constitucional, por cuanto que el gobierno federal carecía de competencias para establecer un impuesto directo sobre las personas físicas que no fuera asignado proporcionalmente entre los estados conforme establecía la Constitución.

²⁵ Para un estudio de las disposiciones constitucionales que afectan al impuesto sobre la renta, ver GRAETZ, Michael – SCHENK, Deborah – *Federal Income Taxation. Principles and Policies*, Foundation Press, 2005, pág. 57 y ss.

²⁶ Esta cláusula es conocida en el derecho constitucional americana como *Origination Clause*. Para más detalles sobre la evolución de la misma, véase KYSAR, Rebecca M, *On the Constitutionality of Tax Treaties*, *Yale Journal of International Law*, Vol. 38, 1, 2012, pág. 7 y ss.

²⁷ La evolución histórica detallada del impuesto sobre la renta norteamericano puede consultarse en GRAETZ, Michael – SCHENK, Deborah, 2005, cit. pág. 4 y ss; CATALDO, Anthony J – SAVAGE, Arline A, *US individual federal income taxation: historical, contemporary and prospective policy issues*, Elsevier Science, 2001, págs. 13 y ss.

²⁸ Sentencia del Tribunal Supremo *Pollock versus Farmers' Loan & Trust Co.* 158 US 601 (1895).

Dicha declaración de inconstitucionalidad llevó al Congreso a la aprobación de la Decimosexta Enmienda, que se incorporó a la Constitución en 1913, una vez ratificada por todos los estados, que legitimó al Congreso de EEUU para imponer impuestos sobre las rentas, cualquiera que fuere la fuente de la que se deriven, y sin tener que distribuirlos entre los Estados²⁹. Dicha enmienda constituye el fundamento constitucional sobre el que se asienta la existencia de un impuesto federal sobre la renta. Otorga al Congreso de EEUU amplias competencias en materia fiscal, y así lo ha entendido el Tribunal Supremo de EEUU en la numerosa jurisprudencia que hay sobre la materia. Desde la aprobación de esta enmienda la autoridad del Congreso en materia impositiva no ha sido cuestionada.

En el periodo transcurrido entre la declaración de inconstitucionalidad producida en 1895 y la ratificación de la Decimosexta Enmienda en 1913, el Tribunal Supremo, consciente de las consecuencias que tal declaración de inconstitucionalidad comportaba para las finanzas del país, adoptó en varias sentencias una interpretación más flexible del mandato constitucional y del concepto de impuestos directos, que legitimó la aprobación de algunos tipos impositivos (impuesto sobre transacciones comerciales, sucesiones, tabaco) que permitieron al gobierno federal obtener recursos económicos.

Poco después de la aprobación de la Decimosexta Enmienda, el Congreso aprobó la ley del impuesto sobre la renta de 1913. Durante los primeros años del siglo XX el impuesto sobre la renta fue un impuesto que afectaba a un grupo reducido de personas. La extensión del mismo a la mayor parte de la población se produjo a partir de la legislación fiscal aprobada para financiar la Segunda Guerra Mundial, periodo en el que el impuesto sobre la renta alcanzó el tipo máximo histórico del 94%. Una vez concluida la contienda mundial, los tipos impositivos del impuesto sobre la renta se redujeron, para volver posteriormente a ser incrementados en los años 1950 y 1951 para financiar la Guerra de Corea. A partir de los años 60, el impuesto se convirtió en un instrumento de política económica y en la década de los 60, 70 y 80 se aprobaron varias leyes que modificaron sucesivamente el impuesto. La normativa vigente la

²⁹ Enmienda XVI: “*The Congress shall have the power to lay and collect taxes on incomes, from whatever source derived, without apportionment among the several states, and without regard to any census or enumeration*”.

constituye la Ley del impuesto sobre la Renta de 1986 que, aunque ha sido objeto de múltiples modificaciones, constituye la ley en vigor en la actualidad.

La Constitución de EEUU no contiene ninguna disposición que autorice o prohíba a los estados o municipios la imposición de sus propios tributos. Las únicas limitaciones vendrían impuestas por el imperativo constitucional de que dichos tributos respeten el principio constitucional del Procedimiento Debido (*Due Process Clause*)³⁰, conforme al cual debe existir una conexión entre la autoridad fiscal y la persona, propiedad o transacción que se grava, así como la Cláusula Comercial (*Commerce Clause*)³¹, conforme a la cual la Constitución autoriza al gobierno federal a regular el comercio con países extranjeros y entre los estados, quedando fuera de la potestad tributaria de un estado el gravamen de las actividades inter-estatales.

Conforme establece la Constitución americana³², todo proyecto de ley debe iniciarse en la Cámara de Representantes (*House of Representatives*). Los proyectos de ley en materia fiscal se inician por la Comisión de Medios (*Committee on Ways and Means*) de la Cámara de Representantes a propuesta del Presidente (lo más habitual en materia fiscal) o de otro miembro de dicha Cámara. Durante el proceso de tramitación de un proyecto de ley, éste se somete a un periodo de audiencia pública en el que participan representantes del Departamento del Tesoro, de la administración pública y de la ciudadanía en general. Una vez concluida la fase de audiencia pública, dicho comité redactará el proyecto de ley que deberá presentar al pleno de la cámara para su debate y, en su caso, aprobación. En paralelo, el Senado considera el proyecto de ley que, en materia fiscal, corresponderá impulsar al Comité

³⁰ *Due Process Clause* está contemplada en la Enmienda XIV: “All persons born or naturalized in the United States (...) are citizens of the United States and of the State wherein they reside. No State shall make or enforce any law which shall abridge the privileges or immunities of citizens of the United States; nor shall any State deprive any person of life, liberty, or property, without due process of law (...).”

³¹ *Commerce Clause* en el artículo 1, sección 8.3 de la Constitución norteamericana: “The Congress shall have Power (...) 3 To regulate Commerce with foreign Nations, and among the several States, and with the Indian Tribes; ...”

³² El poder legislativo de EEUU lo constituye el Congreso, que es un órgano bicameral constituido por la Cámara de Diputados (*House of Representatives*) y el Senado. La cámara de representantes está constituida por 435 diputados escogidos proporcionalmente en función de la población de cada estado. El senado es una cámara de representación territorial y está constituido por 100 senadores, 2 en representación de cada estado, con independencia de la población de los mismos.

de Finanzas del Senado (*Senate Finance Committee*) que, una vez superado el trámite de audiencia pública, deberá someter al pleno del Senado para su aprobación.

En el caso habitual de discrepancias entre los proyectos aprobados en cada cámara, estas diferencias deberán resolverse en un comité conjunto de las mismas (*Committee of Conference of the House and Senate*) constituido por representantes del *Committee on Ways and Means* de la Cámara de Representantes y *del Senate Finance Committee*, que prepararán un proyecto conjunto que deberán someter a aprobación por parte de ambas cámaras. Las cámaras tienen la potestad de aprobar o rechazar en su totalidad el proyecto de ley preparado por el comité conjunto, pero no pueden enmendarlo parcialmente. En caso de aprobación, el proyecto se enviará al Presidente, que puede firmar la ley o ejercer el derecho de veto que le otorga la Constitución. Este veto puede ser levantado por mayoría de 2/3 en cada una de las cámaras.

2.2. Impuesto Federal sobre la Renta de las Personas Físicas

Las fuentes del derecho tributario federal la constituyen el *US Tax Code o Internal Revenue Code*, que compila las leyes en materia fiscal aprobadas por el Congreso de EEUU; los reglamentos aprobados por el Departamento del Tesoro (*Treasury Regulations*); y las directrices e interpretaciones aprobadas por la Dirección Federal de Ingresos (*Internal Revenue Service*).

Desde la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1913 (la primera desde la aprobación de la enmienda constitucional) hasta la ley de 1938, la normativa estaba constituida por leyes exhaustivas que, una vez aprobadas, sustituían completamente a la anterior. Para evitar los problemas derivados de esta situación, el Congreso decidió codificar la legislación tributaria por primera vez en 1939 dando lugar al *Internal Revenue Code* de 1939 que posteriormente fue sustituido por el *Internal Revenue Code* de 1954. Este último fue objeto de modificaciones sustanciales en la década de los 80 del siglo pasado y, en particular, en 1986, con la reforma fiscal realizada durante la presidencia de Ronald Reagan. Debido a la relevancia de los cambios realizados en 1986, el Congreso de EEUU decidió renombrar el Código de 1954 como el *Internal Revenue Code* de 1986 que, después de múltiples modificaciones y

enmiendas, es el que continúa vigente en la actualidad³³. El *Internal Revenue Code* constituye, a su vez, el título 26 del *US Code*, la compilación de la legislación federal norteamericana.

Como hemos dicho, la compilación básica de la normativa fiscal norteamericana la constituye el título 26 del *US Code*, codificación de la legislación norteamericana, que contiene el *Internal Revenue Code*, compilación de la normativa fiscal estadounidense. Dicho título 26 se divide en 11 subtítulos (letras A - K) y en el primero de ellos, Subtítulo A, se contempla el impuesto sobre la renta, tanto de las personas físicas, como de las jurídicas. En los demás subtítulos del título 26 (letras B – K) se contempla el impuesto de sucesiones y donaciones, los impuestos de la Seguridad Social (*payroll taxes*), los impuestos especiales, el procedimiento tributario, y el resto de normativa tributaria federal.

El título 26 a su vez se encuentra dividido en capítulos, subcapítulos, partes, subpartes, y secciones. La sección constituye la unidad básica de estructuración del código y las secciones son correlativas dentro de un mismo título con independencia del subcapítulo, capítulo o agrupación superior a la que pertenezcan. El título 26 del *US Code* contiene a la fecha de hoy un total 9.834 secciones, estructuradas en los 11 subtítulos mencionados anteriormente, de las cuales 1.564 secciones pertenecen al Subtítulo A (*Income Taxes*) que incluye el impuesto sobre la renta de las personas físicas (aproximadamente 2.400 páginas). Las secciones se dividen, a su vez, de mayor a menor rango, en subsecciones, párrafos y subpárrafos enumerados con números y/o letras.

El *US Tax Code* es extremadamente largo. Así, desde las 16 páginas de las que constaba el Código de 1913, ha pasado a tener alrededor de 4.000 en la actualidad de las cuales alrededor de 2.400 están dedicadas al impuesto sobre la renta de las personas físicas y jurídicas. El resto de páginas están dedicadas a los demás impuestos que configuran el sistema tributario federal, así como a normas de procedimiento tributario.

³³ AULT, Hugh J. - ARNOLD, Brian J. *Comparative Income Taxation: A Structural Analysis*. Kluwer Law International, 2004, pág. 137 y ss.

Existen varias razones que explican la complejidad normativa actual de este impuesto. El aumento de las deducciones fiscales es causa en gran medida de este crecimiento, ya que la existencia de las mismas comporta el desarrollo de una normativa complementaria cuyo objetivo es evitar el abuso de dichas deducciones por parte de los contribuyentes. Otra fuente de complejidad la constituye la disposición de las cámaras legislativas de EEUU a aprobar normas por motivaciones de carácter político-electoral y para beneficiar a determinados grupos de interés. Finalmente, el Congreso de EEUU en los últimos años ha tratado de anticiparse a las acciones que los contribuyentes pueden adoptar para abusar de la normativa fiscal, mediante la aprobación de normas muy detalladas que pretenden anticipar los posibles abusos por parte de los contribuyentes. En este sentido, algún autor ha señalado que el Congreso ha asumido una función que en el pasado era fundamentalmente ejercida por la administración de justicia³⁴.

El Congreso ha delegado poderes significativos en materia reglamentaria a favor del Departamento del Tesoro. Conforme establece la sección 7805 (a), el Secretario del Tesoro prescribirá todas las normas y reglamentos necesarios para el cumplimiento de las leyes tributarias. Asimismo, en numerosas secciones del *Internal Revenue Code* se efectúa esta delegación a favor del Tesoro con carácter específico para las materias que son objeto de regulación en la sección en cuestión. El número de reglamentos es muy amplio y se caracterizan por el detalle con el que contemplan los temas. Los reglamentos están designados por un número que incluye la sección del *IRC* que son objeto de desarrollo en los mismos.

Asimismo, el *Internal Revenue Service* publica decisiones y procedimientos (*revenue rulings and procedures*) que constituyen una interpretación oficial de la normativa fiscal y que, como tales, únicamente obligan a la misma administración tributaria. Constituyen elementos que ayudan a la interpretación de la norma fiscal, pero en sí mismos no son vinculantes ante los tribunales, aunque éstos les prestan una especial atención³⁵. Por último, el Tesoro también emite consultas y decisiones individuales (*rulings and determination letters*) en respuestas a

³⁴ AULT, Hugh J. - ARNOLD, Brian J., 2004, cit., pág. 148.

³⁵ *Davis v United States* 495 US 472 (1990): "Aunque las decisiones interpretativas del *IRS* no tienen la eficacia y efecto de los reglamentos, concedemos a las interpretaciones y prácticas de la agencia un peso considerable en la medida en que constituyen una construcción contemporánea de una norma" citada en GRAETZ, Michael – SCHENK, Deborah – *Federal Income Taxation. Principles and Policies*. Foundation Press, 2005, pág. 65 y ss.

consultas de temas específicos por parte de los contribuyentes. Conforme establece la Sección 6110K (3), estas decisiones carecen de carácter vinculante ante los tribunales, pero ponen de manifiesto la posición de la administración tributaria en asuntos concretos y, en ocasiones, son citadas por la administración de justicia.

El impuesto sobre la renta norteamericano es un impuesto progresivo. Los argumentos que la doctrina utiliza para justificar la progresividad³⁶ son similares a los que pueden encontrarse en la doctrina española. En primer lugar, los tipos impositivos progresivos son necesarios para determinar la capacidad de pago del sujeto pasivo. Así, en base a esta premisa se considera que el valor incremental para el contribuyente de los ingresos adicionales se reduce a medida que los mismos aumentan. En segundo lugar, se considera que los tipos impositivos progresivos constituyen un mecanismo para reducir las desigualdades económicas en la sociedad al ejercer este tributo una función distributiva de la riqueza. Finalmente, la existencia de tipos progresivos en el impuesto sobre la renta contribuye a establecer un criterio de proporcionalidad en el sistema fiscal general compensando los efectos de otros impuestos de naturaleza más regresivos como pueden ser los impuestos sobre la nómina (*payroll tax*), los impuestos sobre las ventas minoristas (*sales tax*), o los impuestos especiales.

La estructura del impuesto sobre la renta de las personas físicas norteamericano en líneas generales es similar a la española. El punto de partida lo constituyen los ingresos brutos (*gross income*), que la normativa fiscal define de manera muy amplia. El contribuyente puede deducirse de los ingresos brutos una serie de conceptos específicos que contempla la normativa, entre los cuales se encuentran los gastos de traslado, aportaciones a ciertos planes de jubilación (*IRA's*) y salud, gastos de educación e intereses sobre préstamos para financiar la educación superior, pensiones de alimentos, y algún otro concepto que la ley establece. La cifra resultante de deducir estos gastos la constituye los ingresos brutos ajustados (*adjusted gross income*), concepto relevante ya que la normativa lo utiliza como referencia para limitar la mayoría de las deducciones que podrá practicarse el contribuyente. El *adjusted gross income* viene a constituir un paso intermedio entre los ingresos íntegros y la base imponible.

³⁶ GRAETZ, Michael – SCHENK, Deborah, 2005, cit, pág. 32.

Sobre el *adjusted gross income*, todo contribuyente puede aplicarse un mínimo exento, que variará según la situación personal del mismo, así como optar por aplicarse una serie de reducciones de carácter personal, o bien acogerse a la deducción genérica (*standard deduction*). Sobre la cifra resultante de estas reducciones se aplica un tipo impositivo conforme a una escala de gravamen de carácter progresivo, excepto para dividendos y ganancias del capital a largo plazo que tienen unos tipos especiales propios. Finalmente, sobre esta cifra provisional de impuesto a pagar, el contribuyente podrá practicarse una serie de exenciones (*tax credits*) que establece la ley, entre los cuales se encuentra el *foreign tax credit*. La cifra resultante la constituye el impuesto a pagar correspondiente al contribuyente, del cual podrá deducirse las retenciones y pagos a cuenta efectuados.

Esta estructura del impuesto sobre la renta se complementa con el impuesto mínimo alternativo (*Alternative Minimum Tax*), cuya finalidad es asegurarse que contribuyentes con alto poder adquisitivo paguen un mínimo de impuestos, de tal manera que la utilización de reducciones y exenciones no les permita evitar el pago del impuesto sobre la renta de las personas físicas por debajo de un determinado nivel. El AMT resulta de un cálculo alternativo del impuesto sobre la renta limitando la aplicación de ciertas deducciones y créditos. La cuantía en la que la cuota a pagar de este impuesto calculada conforme a este método alternativo exceda del cálculo ordinario del impuesto sobre la renta deberá ser satisfecha por el contribuyente.

No existe en EEUU un régimen fiscal especial similar al contemplado en el art. 93 LIRPF española³⁷, que establece un régimen jurídico especial aplicable a los trabajadores desplazados al territorio español conforme al cual pasan a tributar conforme al LIRNR, aun cuando son residentes en el territorio español.

³⁷ Conforme a este régimen, los trabajadores únicamente tributarán por las rentas de fuente española y las rentas del trabajo estarán sujetas al tipo impositivo propio de la normativa del IRNR (24%) con el límite de 600.000 €, a partir del cual pasarán a aplicarse el tipo del 45%. Para las rentas del capital se aplican los tipos del 19% (<€6.000), 21% (<€44.000) y 23% (en adelante). Este régimen especial es aplicable durante el periodo de 6 años (el año del desplazamiento y los 5 ejercicios siguientes) y el sujeto pasivo debe optar voluntariamente al mismo. Por medio de este régimen establecido por primera vez en 2004, se pretende incentivar el desplazamiento de ejecutivos extranjeros al territorio español. Este régimen se extiende a los administradores (y no únicamente a los trabajadores por cuenta ajena) y queda excluida del ámbito de este artículo la relación laboral de los deportistas profesionales regulada por el RD 1006/1985, de 26 de junio.

2.3. Impuestos estatales y locales sobre la renta

La legitimación tributaria de los estados viene establecida en la Constitución de cada uno de los estados, que contienen disposiciones mucho más específicas y limitativas del poder de imposición de la autoridad estatal que las contenidas en la Constitución Americana.

Desde un punto de vista jurídico, los impuestos estatales y municipales son figuras independientes del impuesto federal, aprobados por los parlamentos estatales, o por la entidad municipal correspondiente, como parte de sus competencias en materia tributaria. No se trata, por tanto, de tributos de titularidad federal que hayan sido objeto de cesión por parte del gobierno federal³⁸.

Los impuestos sobre la renta estatales y municipales en general parten de la base imponible calculada conforme a los criterios del impuesto sobre la renta federal, que suele ser objeto de modificación por algunas exenciones o deducciones propias de cada estado, y sobre dicha base imponible ajustada se aplican unos tipos porcentuales adicionales significativamente más reducidos que los existentes a nivel federal.

En esta tesis nos referiremos al impuesto sobre la renta de las personas físicas federal sin entrar en las particularidades (que son muchas) de los impuestos sobre la renta de cada uno de los estados.

³⁸ En ello se diferencian del IRPF español, que se trata de un impuesto de titularidad nacional que es objeto de cesión parcial a las CCAA.

3.- CRITERIOS DE SUJECCIÓN

3.1. Criterios generales. 3.2. Sujeción por nacionalidad. 3.2.1. Normativa y jurisprudencia. 3.2.2. Antecedentes históricos. 3.2.3. Análisis argumentos justificativos sujeción por nacionalidad. 3.2.4. Posición de la doctrina. 3.2.5. Valoración crítica. 3.2.6. Conclusiones. Reformulación del régimen de sujeción. 3.3. Residencia. 3.3.1 *Permanent Residence test*. 3.3.2 *Substantial presence test*.

3.1- CRITERIOS GENERALES

La potestad para someter a tributación las rentas generadas por los contribuyentes reside en el principio de la soberanía de los Estados. En ejercicio de esta potestad soberana, las leyes tributarias emanadas de los Estados establecen la relación, o los criterios de conexión o sujeción, que deben existir entre un contribuyente o una manifestación de riqueza, y el Estado para que éste pueda someterlos a gravamen³⁹.

Estos criterios de conexión generalmente se clasifican en personales y territoriales. Los criterios personales son aquellos que se basan en una relación entre el Estado y el sujeto pasivo y, por tanto, el criterio de vinculación se basa en la nacionalidad o residencia del contribuyente. Los criterios territoriales o reales son aquellos que se fundamentan en la existencia de una relación entre un hecho económico o un bien, sujetos a gravamen, y el territorio del Estado en el que se produce este hecho económico o se encuentra este bien y, por tanto, el Estado sujeta a tributación este hecho económico o bien con independencia de la nacionalidad o residencia del contribuyente.

En resumen, los principios fundamentales que subyacen en el ejercicio de la potestad tributaria de los Estados son: a) el principio de territorialidad (*source taxation*), como manifestación de la existencia de un vínculo entre el Estado y las rentas producidas u originadas en el territorio, o los bienes situados, en el mismo; y b) el principio personal o de renta mundial (*worldwide taxation*) conforme al cual las leyes tributarias se aplicarían a quienes ostenten la nacionalidad

³⁹ SERRANO ANTÓN, Fernando, Hacia una reformulación de los principios de sujeción fiscal, *Doc. N°18/06, Instituto de Estudios Fiscales*, 2006, pág. 8.

o residencia del Estado en cuestión, con independencia del lugar donde se ha producido el hecho económico⁴⁰.

Generalmente los ordenamientos jurídicos de los Estados sujetan a tributación a sus residentes por las rentas mundiales (criterio de residencia), mientras que a los no residentes, con independencia de su nacionalidad, únicamente se les sujeta a tributación por las rentas cuya fuente esté situada en el territorio del Estado en cuestión. La particularidad de EEUU consiste en que también sujeta a tributación a sus nacionales por las rentas globales que éstos perciban con independencia de su lugar de residencia⁴¹.

El criterio de sujeción dominante en los ordenamientos jurídicos internacionales es el de la residencia⁴² y este criterio es, a su vez, el que inspira el reparto de competencias entre los Estados en el modelo de convenio para evitar la doble imposición de la OCDE (aunque en el mismo se han ido incorporando concesiones a favor del criterio de la fuente) y los Convenios que se han firmado al amparo del mismo. La residencia implica lazos de conexión fuertes con un Estado, ya que el contribuyente utiliza las infraestructuras financiadas por el mismo y se beneficia de los servicios y la protección que otorgan las autoridades administrativas y, por tanto, la residencia justifica la aplicación de un gravamen por la renta mundial del contribuyente⁴³.

El abandono del principio de sujeción por nacionalidad por la práctica totalidad de los Estados parece encontrarse en el hecho de que los Estados consideran como nexo de conexión

⁴⁰ SERRANO ANTÓN, Fernando, 2006, cit., pág. 8. Ver también BAENA AGUILAR, Ángel, *La obligación real de contribuir en el impuesto sobre la renta de las personas físicas*, Aranzadi, 1994, págs. 33 y ss.

⁴¹ Actualmente EEUU es el único Estado relevante que utiliza la nacionalidad como criterio de sujeción. México lo utilizó hasta 1981. Filipinas lo mantuvo hasta 1997 y actualmente lo utiliza para restringir el ámbito de aplicación del impuesto sobre la renta a las personas que sean nacionales y residentes. Eritrea, Corea del Norte y Vietnam habitualmente se han citado como ejemplos de países que actualmente utilizan la sujeción por nacionalidad. Sobre esta materia, se puede consultar KIRSCH, Michael, Revisiting the tax treatment of citizens abroad: reconciling principle and practice, *Florida tax Review*, 2014, pág. 1; SCHNEIDER, Bernard, The end of taxation without end: A new tax regime for US expatriates, *Virginia Law Review*, Vol. XXII, 2012, pág. 3.

⁴² Conforme establece al art. 11 LGT: “Los tributos se aplicarán conforme a los criterios de residencia o territorialidad que establezca la ley en cada caso. En su defecto, los tributos de carácter personal se exigirán conforme al criterio de residencia y los demás tributos conforme al criterio de territorialidad que resulte más adecuado a la naturaleza del objeto gravado”.

⁴³ CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor; SERRANO ANTÓN, Fernando; BUSTOS BUIZA, José Antonio. Algunos Aspectos Problemáticos de la Fiscalidad de No Residentes, *Documento 24/02, Instituto de Estudios Fiscales*, 2002, pág. 16.

suficiente para sujetar a tributación a todos los que tienen una relación con un Estado, por ser residentes en el mismo o por obtener rentas en su territorio o realizar actividades económicas en el mismo, con independencia de su nacionalidad. De esta manera se toma en consideración la idea según la cual los lazos de un no residente con su país de origen (nacionalidad) pueden ser meramente nominales⁴⁴.

Por su parte, EEUU sigue los criterios de nacionalidad, residencia y fuente para determinar la sujeción al impuesto sobre la renta de las personas físicas⁴⁵. Así, estarán sujetas a tributación las rentas mundiales percibidas por los nacionales norteamericanos y los residentes extranjeros, así como todas las rentas cuya fuente esté situada en el territorio norteamericano que sean percibidas por extranjeros no residentes. La nación norteamericana utiliza, por tanto, la potestad tributaria en el sentido más amplio del concepto.

En consecuencia, en EEUU están sujetos a tributación por su renta mundial tanto los residentes, como sucede en el caso español y en el derecho comparado, como los nacionales norteamericanos (y residentes permanentes), con independencia de su lugar de residencia y del tiempo que lleven residiendo en el extranjero (incluso aunque nunca hubieren residido en EEUU⁴⁶).

La particularidad fundamental, por tanto, del ordenamiento jurídico norteamericano, con respecto a las legislaciones de otros países, la constituye el hecho de que están sujetos a tributación los que detentan la nacionalidad (o residencia permanente) americana. En consecuencia, un nacional americano (o residente permanente) que resida en el extranjero se enfrenta a la posibilidad de tributación completa en dos jurisdicciones, ya sea porque el país de la fuente no ha firmado un CDI con EEUU, o porque EEUU se reserva el derecho de sujetarlos

⁴⁴ CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor; SERRANO ANTÓN, Fernando; BUSTOS BUIZA, José Antonio, cit., 2002, pág. 15.

⁴⁵ Conforme señala LÓPEZ ESPADAFOR, para la determinación del aspecto personal del elemento subjetivo del hecho imponible es suficiente que el sujeto pasivo tenga la nacionalidad o residencia. LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos María, *Principios básicos de fiscalidad internacional*, Marcial Pons, 2010, pág. 99.

⁴⁶ Tal sería el caso del descendiente de un ciudadano americano nacido en el extranjero que, conforme a la normativa que rige la adquisición de la nacionalidad norteamericana, tiene derecho a la adquisición originaria de la misma por "ius sanguinis". Para no estar sujeto a tributación en EEUU, este ciudadano debería renunciar a la nacionalidad americana y, en su caso, liquidar el impuesto de expatriación, conforme a lo que veremos más adelante.

a tributación en base a la existencia de la cláusula de salvaguarda que contienen los CDI firmados por EEUU⁴⁷.

La justificación de tan amplia potestad reside en la soberanía de la nación americana y el poder tributario del Estado⁴⁸. La sujeción a tributación de los nacionales forma parte de las prerrogativas de los Estados soberanos y, en consecuencia, desde un punto de vista del derecho internacional, no existe duda alguna sobre el derecho de los EEUU de sujetar a sus nacionales a tributación por sus rentas mundiales⁴⁹. En definitiva, no existe una norma de Derecho internacional que imponga a los estados un criterio de sujeción u otro. Ahora bien, ¿está justificado que EEUU ejerza el poder de tributación sobre sus nacionales con independencia del lugar de residencia de los mismos?

Como veremos en detalle más adelante, el ordenamiento jurídico americano va incluso más allá al equiparar, a efectos fiscales, a los nacionales americanos, a aquellos extranjeros que tengan la condición de residentes permanentes (comúnmente conocidos como titulares de una tarjeta verde (“*green card*”)) conforme a la legislación de inmigración⁵⁰.

Se entiende por residente permanente aquel que tiene en EEUU su residencia habitual conforme a la normativa de inmigración y debe diferenciarse del residente únicamente a efectos fiscales, es decir, de aquella persona que, como es práctica común en los ordenamientos de otros Estados, reside un número determinado de días en el territorio norteamericano. En EEUU el residente permanente está sujeto a tributación, aun cuando se encuentre físicamente en el extranjero, siempre y cuando mantenga tal condición según la normativa de inmigración.

⁴⁷ WALKER, Andrew, The Tax Regime for Individual Expatriates: Whom to Impress?, 58 *Tax Lawyer*, 2005, cit., pág. 561.

⁴⁸ Ver LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos María, 2010, cit., págs. 37 y ss para un resumen tanto de las teorías que conectan al poder tributario del estado con la idea de soberanía, como de las teorías que lo desvinculan.

⁴⁹ CHRISTIE, John H. Citizenship as a jurisdictional basis for taxation: section 911 and the foreign source income experience, 8 *Brooklyn Journal of International Law* 109, 1982, págs. 130-131.

⁵⁰ Sección 7701 IRC.

Conforme hemos mencionado anteriormente, EEUU aplica también el principio de la fuente cuando se trate de rentas que tengan su origen en el territorio norteamericano y los perceptores de las mismas sean extranjeros no residentes en el territorio de EEUU.

Con arreglo a la normativa norteamericana de inmigración⁵¹, la nacionalidad norteamericana se adquiere de modo originario por nacimiento en el territorio de EEUU (con independencia de la nacionalidad o situación legal de los progenitores)⁵² o por nacimiento en el extranjero de padres que tengan la nacionalidad americana⁵³. También cabe adquirirla de modo derivado, mediante la residencia continuada por un periodo de tiempo que puede ser de hasta 5 años,

⁵¹ La legislación en materia de inmigración está contenida en la *Immigration and Nationality Act (INA)* de 1952, que ha sido objeto de múltiples enmiendas posteriores. Se encuentra codificada en el título 8 del *USC*.

⁵² Conforme establece la Enmienda 14 de la Constitución de EEUU aprobada en 1866, "*All persons born or naturalized in the United States and subject to the jurisdiction thereof, are citizens of the United States..*". El principio establecido en esta enmienda constitucional está reflejado en la Sección 1401 (a) del título 8 del *US Code*. Sobre la adquisición de la ciudadanía de origen y la controversia relativa a los progenitores que están residiendo ilegalmente en el país, véase los siguientes artículos: EISGRUBER, Christopher L, Birthright Citizenship and the Constitution, *72 New York Law Review*. 54 (1997); PETTIT, Katherine, Addressing the Call for the Elimination of Birthright Citizenship in the United States: Constitutional and Pragmatic Reasons To Keep Birthright Citizenship Intact, *15 Tulane Journal of International & Comparative Law* 265 (2006); GINDELE, Kelly, The Birthright of Citizenship as to Children Born of Illegal Immigrants in the United States: What Did the Drafters of the Fourteenth Amendment Intend?, *34 Northern Kentucky Law Review* 367 (2007); GRAGLIA, Lino A, Birthright Citizenship for Children of Illegal Aliens: An Irrational Public Policy, *14 Texas Review of Law & Policy* 1 (2009); STEIN, Dan & BAUER, John, Interpreting the 14th Amendment: Automatic Citizenship for Children of Illegal Immigrants?, *Stanford Law & Policy Review*, (1996), at 127. Asimismo, existe jurisprudencia que confirma la interpretación de esta enmienda. Así, el Tribunal Supremo de Estados Unidos en el caso *United States v. Wong Kim Ark*, en 1898, confirmaba que el nacido en EEUU devenía ciudadano americano de modo originario. Tanto la mencionada enmienda como la jurisprudencia posterior han sido los argumentos que se han utilizado para justificar que los nacidos en EEUU, cuyos progenitores se encuentren ilegalmente en el país, sean ciudadanos americanos de modo originario. No obstante, la situación no está exenta de controversia, ya que en la sentencia mencionada los progenitores del nacido eran residentes permanentes de EEUU (por tanto, residentes legales en el país) y, por otro lado, no queda claro que la voluntad real del legislador, cuando se examinan los borradores que dieron lugar a la mencionada enmienda, fuera aplicar el contenido de la misma a los que se encontraran ilegalmente en el país. Es un tema de fuerte controversia política en la actualidad y ha habido intentos por parte de algunos legisladores de elaborar legislación encaminada a impedir la obtención de la nacionalidad norteamericana a los nacidos en EEUU de progenitores que se encuentren ilegalmente en el país.

⁵³ Conforme a la Sección 1401 (c) del título 8 del *US Code*, los nacidos en el extranjero cuyos progenitores sean ciudadanos americanos obtienen la nacionalidad americana de origen si al menos uno de los dos progenitores ha residido en el extranjero con anterioridad al nacimiento. Conforme a la Sección 1401 (g), los nacidos en el extranjero de un progenitor que sea ciudadano americano y de otro que no lo sea, obtienen la nacionalidad americana de origen si el progenitor ciudadano americano ha estado físicamente presente en EEUU por un periodo de al menos 5 años, 2 de los cuales como mínimo con posterioridad a que este progenitor tuviere 14 años, con anterioridad al nacimiento del menor. En ambos supuestos se requiere una presencia física del ciudadano americano en territorio americano para asegurarse la existencia de una conexión mínima con EEUU.

dependiendo de la causa de naturalización⁵⁴, contado desde el momento en que se tiene la condición legal de residente permanente.

Como se puede apreciar, a diferencia del caso español (donde prima el *ius sanguinis*), en EEUU prima el *ius soli*. En la primacía del principio de *ius soli* ha jugado un papel fundamental las características demográficas del país. EEUU es una nación que ha experimentado unos niveles muy superiores de inmigración que de emigración de sus ciudadanos. La concesión de la nacionalidad americana a los nacidos en el país forma parte del proceso de integración de los descendientes de los inmigrantes.

3.2.- NACIONALIDAD

3.2.1. Normativa y Jurisprudencia

La tributación por nacionalidad en EEUU está establecida en la Sección 1 del *Internal Revenue Code*, en la que con carácter general se impone un impuesto sobre la renta de los individuos, sin especificar su nacionalidad o residencia; y en la Sección 2 (d) del mismo Código, en la que se concreta que, en el caso de extranjeros no residentes, el impuesto se limita a lo establecido en las secciones 871 o 877. Estas dos últimas secciones contemplan la tributación de rentas percibidas por extranjeros no residentes cuya fuente se encuentre en EEUU, así como el impuesto de expatriación, respectivamente. En consecuencia, conforme a la interpretación que se ha hecho de este precepto, están sujetos todos los individuos, excepto los extranjeros no residentes, cuya tributación está regulada en la Sección 871, que veremos más adelante.

De este modo indirecto queda establecida la sujeción al impuesto, tanto de los nacionales americanos, como de los extranjeros residentes en EEUU, así como de las rentas percibidas por extranjeros no residentes cuya fuente esté situada en EEUU. Resulta paradójico que uno de los principios básicos y diferenciadores del sistema fiscal norteamericano, la tributación de

⁵⁴ Generalmente se exigen 5 años de residencia continuada desde la adquisición de la condición de residente permanente. En el caso de matrimonio con un ciudadano americano, este periodo se reduce a 3 años. En el caso de extranjeros que han servido en las fuerzas armadas, el plazo también se reduce considerablemente.

los nacionales por sus rentas mundiales, quede establecido de este modo indirecto en la normativa legal vigente en la actualidad.

Más claro resulta el Código de Reglamentos Federales (*Code of Federal Regulations*), código de normas federales de rango reglamentario, en cuyo Capítulo 26, Sección 1.1-1 (a), se señala que “La Sección I del Código impone un impuesto sobre las rentas de todo ciudadano o residente de Estados Unidos”. Asimismo, la Sección 1.1-1 (b) de dicho Reglamento añade que “todos los ciudadanos de Estados Unidos, con independencia de su lugar de residencia, y todos los residentes extranjeros, están sujetos al impuesto sobre la renta establecido por el Código para las rentas que tengan su origen tanto dentro como fuera de Estados Unidos”. Asimismo, en el ámbito del Impuesto sobre Sucesiones, la Sección 2031-1(a) del mismo Código Reglamentario establece que el patrimonio del causante está sujeto a tributación por este impuesto cuando éste sea ciudadano o residente de EEUU en el momento de su fallecimiento. Finalmente, en el ámbito del Impuesto de Donaciones, la normativa reglamentaria establece en la Sección 2501 (a) que están sujetos a dicho impuesto los ciudadanos o residentes de EEUU.

La constitucionalidad de la tributación por nacionalidad está confirmada por la Sentencia del Tribunal Supremo de EEUU en el caso *Cook vs Tait* de 1924, en el que el citado tribunal rechazó el recurso presentado por un nacional norteamericano residente en México, cuyas rentas procedían de México, que alegaba que el gravamen por nacionalidad vulneraba la Constitución americana y el ordenamiento internacional.

Conforme a dicha sentencia, la relación de un individuo con el Estado es beneficiosa tanto para el individuo como para su propiedad (sic), con independencia de donde el individuo tenga su residencia legal y donde se encuentre dicha propiedad. El Tribunal Supremo distingue en esta sentencia entre la potestad tributaria de los estados de la unión, que está limitada por las fronteras de dichos Estados, y la potestad tributaria del Gobierno federal, que no está sujeto a este tipo de limitación⁵⁵.

⁵⁵ *Cook vs Tait* 265 US 47 (1924).

La significación de esta Sentencia se encuentra en la legitimación que otorga al Congreso para sujetar a tributación a los nacionales y residentes americanos por sus rentas globales⁵⁶. Asimismo, dicha Sentencia presta especial atención a los beneficios que la ciudadanía comporta para justificar la sujeción por nacionalidad, aunque la Sentencia no debe interpretarse en el sentido de que la teoría de beneficios sea el único elemento justificativo de la tributación por nacionalidad, ya que la jurisprudencia posterior confirma la sujeción a tributación, con independencia de los beneficios recibidos del Gobierno federal⁵⁷.

3.2.2. Antecedentes históricos

EEUU tiene una larga tradición histórica de sujetar a tributación a sus nacionales con independencia del lugar de residencia de los mismos. Desde un punto de vista histórico, la tributación por nacionalidad tiene su origen en la época de la Guerra Civil norteamericana y, en particular, en la Ley del impuesto sobre la renta de 1864⁵⁸, en cuyo articulado por primera vez se menciona que están sujetas a tributación las rentas globales de “toda persona residente en Estados Unidos y de todo ciudadano de Estados Unidos residente en el extranjero”⁵⁹. El motivo de incluir a los nacionales residentes en el extranjero obedeció a un gesto simbólico del Congreso de EEUU, efectuado en una época de Guerra Civil y crisis nacional, por el cual se quiso hacer contribuir económicamente al esfuerzo de guerra y a las necesidades del país a

⁵⁶ COLON, Jeffrey. Changing Tax Jurisdiction: expatriates, immigrants, and the need for a coherent tax policy. *34 San Diego Law Review* 1. 1997, pág. 9.

⁵⁷ Sentencia *United States v Sloan*, 939 F. 2d 499 501 (1991) conforme a la cual “Todas las personas, físicas o jurídicas, deben pagar impuestos federales ... con independencia de si han solicitado, obtenido o ejercitado algún privilegio del gobierno federal” citada en COLON, Jeffrey, 1997, cit, pág. 9; y *Benitez Rexach v US* 390 F. 2d 631 (1968) en la que se rechaza la apelación de un contribuyente, cuya nacionalidad se había reestablecido con carácter retroactivo, que mantenía la posición de que no estaba sujeto a tributación a los EEUU durante el periodo que abarcaba el periodo de retroactividad, por cuanto que este país no le otorgaba protección durante dicho periodo – citada en WORSTER, William Thomas. The constitutionality of the taxation consequences for renouncing US citizenship. *Florida Tax Review*, Vol. 9, num 11, 2010.

⁵⁸ En las leyes de 1861 y 1862 (inmediatamente posteriores al inicio de la Guerra Civil), se estableció un impuesto sobre la renta de nacionales residentes por sus rentas mundiales y de los nacionales no residentes únicamente por las rentas que tuviesen su fuente en EEUU (nótese que no tributaban por sus rentas mundiales), aunque los nacionales residentes tenían unos tipos impositivos más bajos que los nacionales no residentes.

⁵⁹ Act of June 30, 1864, chapter 173, section 116, 13 Stat. 223, 281.

dichos ciudadanos residentes en el extranjero⁶⁰. No obstante, la realidad es que los ingresos obtenidos de dichos ciudadanos residentes en el extranjero fueron insignificantes⁶¹.

El origen de la tributación de no residentes debe situarse, por tanto, en un entorno histórico de conflicto bélico y crisis económica y en una época en la que únicamente estaban sujetas al impuesto sobre la renta las clases más adineradas del país. En este entorno, el Congreso quiso imponer las mismas obligaciones fiscales a nacionales residentes y no residentes (estos últimos muy reducidos en número), ya que la percepción dominante era que residían en el extranjero para evitar la incorporación a filas, la crisis económica del país y el consiguiente aumento de la presión fiscal⁶².

La disposición contenida en la Ley de 1864 se mantuvo en las subsiguientes modificaciones de la Ley del impuesto sobre la renta hasta la abolición de este impuesto en 1872. En la Ley de 1894 (posteriormente declarada inconstitucional por motivos ajenos al criterio de sujeción) se mantuvo la sujeción por nacionalidad al impuesto⁶³. En la Ley de 1913, la primera desde la ratificación de la Decimosexta Enmienda a la Constitución, que permitía la imposición de un impuesto sobre la renta⁶⁴, se mantuvo la sujeción de los nacionales por sus rentas mundiales, con independencia de su lugar de residencia⁶⁵.

Conforme a lo señalado anteriormente, la legitimación jurisprudencial de la tributación por nacionalidad llegó con la decisión del Tribunal Supremo (*Cook v Tait*) de 1924 que hemos mencionado.

Por tanto, hay que reiterar que los acontecimientos políticos y económicos tuvieron una influencia notable en el establecimiento del marco jurídico de tributación por nacionalidad. Durante los años de la Guerra Civil, la nacionalidad se convirtió en una herramienta

⁶⁰ AVI-YONAH, Reuven. *The case against taxing citizens*. University of Michigan Law School, Paper 12, 2010, pág. 5-6.

⁶¹ AVI-YONAH, Reuven, 2010, cit, pág. 5-6.

⁶² AVI-YONAH, Reuven, 2010, cit, pág. 5-6; ZELINSKY, Edward A.. Citizenship and Worldwide Taxation: Citizenship as an Administrable Proxy for Domicile, *Iowa Law Review*, 2011, págs. 450-454.

⁶³ Act of Aug. 27, 1894, chapter 349, section 27, 28 Stat. 509, 553.

⁶⁴ Ver apartado 2.1. Fundamento Constitucional.

⁶⁵ Act of Oct. 3, 1913, chapter 16, section II (A) (1), 38 Stat. 114, 166.

jurisdiccional para asegurar la supervivencia de una joven nación, lo que justificó la extensión del criterio de sujeción a los nacionales residentes en el extranjero. De la misma manera que en las primeras décadas del siglo XX, fueron los intereses económicos de las grandes empresas norteamericanas que iniciaban su expansión internacional los que llevaron al Congreso a relajar el principio de sujeción por nacionalidad con el establecimiento del *foreign income exclusion* y del *foreign housing exclusion*, que abarataron el coste fiscal de los nacionales americanos empleados por estas empresas que residían en el extranjero.

A lo largo de los años se han efectuado varias propuestas por parte de académicos y grupos de presión (“*lobbys*”) para pasar a un régimen de tributación por residencia, pero no han prosperado debido a consideraciones de tipo recaudatorio, a la falta de poder político de los ciudadanos americanos residentes en el extranjero, a la tradición jurisprudencial en la materia y, en definitiva, al hecho de que la sujeción por nacionalidad constituye una particularidad histórica propia del sistema fiscal norteamericano⁶⁶.

La sujeción por nacionalidad genera situaciones anómalas y provoca situaciones de doble tributación (o incluso de triple tributación⁶⁷) para los ciudadanos norteamericanos residentes en el extranjero, que obliga a EEUU a incluir una cláusula de reserva (*saving clause*)⁶⁸ en los CDI que firma con otros países para salvaguardarse el derecho de hacer tributar a sus nacionales y residentes permanentes⁶⁹. Téngase en cuenta que la sujeción por nacionalidad resulta igualmente aplicable en caso de que el nacional residente en el extranjero pueda detentar la nacionalidad de otro Estado.

Asimismo, esta concepción tan amplia del criterio de sujeción obliga a EEUU, por consideraciones de tipo práctico y de política fiscal, a reconocer importantes exenciones y deducciones (*Foreign Income Exclusion, Foreign Tax Credit y Foreign Housing Exclusion*)⁷⁰

⁶⁶ HARVEY, J. Richard. Worldwide taxation of US citizens living abroad – Impact of FATCA and two proposals. *Villanova University School of Law working paper series*. Paper 182, 2013, pág. 2.

⁶⁷ WEEGHEL Stef van, *The Improper Use of tax Treaties*, Kluwer Law International, 1998, págs 10 y ss. La triple tributación se daría en el caso de un nacional americano residente en un país que recibe rentas de un tercer país en el que estas rentas tributen por la fuente.

⁶⁸ Ver Apartado 2.2. Cláusula de salvaguarda (“*Saving Clause*”) del Capítulo IV.

⁶⁹ Véase artículo I (4) MCUSA.

⁷⁰ Ver apartado 13. Tributación de nacionales y residentes norteamericanos en el extranjero.

a favor de los nacionales y residentes permanentes americanos en el extranjero que generalmente también son residentes fiscales de los países en los que residen.

La mecánica de estas exenciones y deducciones provoca que la mayor parte de ciudadanos y residentes permanentes americanos que viven en el extranjero no tengan que efectuar pago alguno a la administración fiscal norteamericana⁷¹. Desde un punto de vista estrictamente recaudatorio, los ingresos que puedan obtenerse por esta vía no son en absoluto significativos⁷². En consecuencia, los ingresos que la administración fiscal norteamericana puede obtener de estos nacionales y residentes permanentes en el extranjero difícilmente superarán los costes que conlleva la administración y control efectivo del cumplimiento de las obligaciones fiscales⁷³.

3.2.3.- Análisis de los argumentos justificativos de la sujeción por nacionalidad

Una vez visitado el marco jurídico e histórico del criterio de sujeción por nacionalidad, en este apartado vamos a analizar y valorar los argumentos que habitualmente se han utilizado para justificar la existencia de este criterio.

En general, la justificación del principio de tributación por nacionalidad se basa en la soberanía de la nación americana y en la protección y los beneficios que dicha nación proporciona a sus ciudadanos, con independencia de su lugar de residencia. Así, la ciudadanía americana se contempla como una especie de seguro de vida que permite a sus nacionales retomar la residencia en cualquier momento y gozar de la protección de EEUU en cualquier lugar en que sea necesaria⁷⁴.

En general, se utilizan los siguientes argumentos para justificar la tributación por nacionalidad:

⁷¹ SCHNEIDER, Bernard, The end of taxation without end: A new tax regime for US expatriates, *Virginia Law Review*, Vol. XXII, 2012, pág. 17.

⁷² American Citizens Abroad, *Residence-Based Taxation: A Necessary and Urgent Tax Reform* (2013), Pág. 3. http://waysandmeans.house.gov/uploadedfiles/american_citizens_abroad_wg_submission.pdf

⁷³ SCHNEIDER, Bernard, 2012, cit., pág. 17.

⁷⁴ DOERNBERG, Richard / RAAD, Kees Van: "The forthcoming US Model Income Tax Treaty and the Saving Clause", *Tax Notes International*, 1992.

a) Beneficios

La tenencia de la nacionalidad norteamericana comporta unos beneficios políticos (derecho de voto), inmigratorios (derecho de entrada y permanencia en el país), consulares (protección y asistencia consular) y, en general, una protección de los ciudadanos americanos residentes en el extranjero. La existencia y defensa de estos derechos comporta unos costes que deben sufragarse a través de la exacción de impuestos⁷⁵. Los ciudadanos americanos disfrutaban (o pueden disfrutar) de estos beneficios con independencia de su lugar de residencia⁷⁶. En la Sentencia *Cook v. Tait* el Tribunal Supremo se apoya explícitamente en la teoría de los beneficios⁷⁷ como la principal justificación para mantener el derecho del Congreso a sujetar a tributación a los ciudadanos americanos residentes en el extranjero⁷⁸. El argumento de los beneficios fue también el utilizado, al menos parcialmente, en las Leyes del impuesto sobre la renta aprobadas durante la Guerra Civil norteamericana y en la Ley del impuesto sobre la renta de 1894⁷⁹.

No obstante, la realidad es que dichos beneficios son similares a los que puede ofrecer cualquier otro Estado soberano, en los que no se exige tributar a sus ciudadanos no residentes, y, por otro lado, son significativamente menores que los beneficios que pueda recibir un residente de EEUU que, a través de su presencia física en el país, recibe y disfruta de todos los beneficios que comporta la ciudadanía y no únicamente de aquellos beneficios inherentes a su residencia en el extranjero. Incluso un extranjero residente en EEUU recibiría mayores beneficios que un nacional americano residente en el extranjero (con la única excepción del derecho de voto).

⁷⁵ Nótese que los beneficios que pueden recibir los residentes permanentes son significativamente menores (a pesar de estar sometidos al mismo criterio de sujeción), ya que carecen de derecho de voto y de atención consular. Es, por tanto, cuestionable el sometimiento de los residentes permanentes al mismo régimen de sujeción que los nacionales en base a los beneficios que pueden recibir del gobierno federal cuando residen en el extranjero.

⁷⁶ POSTLEWHITE, Philip F. y STERN, Gregory E., cit, 1979, págs. 1120-1121.

⁷⁷ Para un interesante análisis crítico de los limitados beneficios que el demandante (Mr. Cook) podía recibir en aquel momento del gobierno federal que justificara el sometimiento de sus rentas globales a la jurisdicción fiscal norteamericana, ver ZELINSKY, Edward, 2011, cit, págs. 1307-1310.

⁷⁸ KIRSCH, Michael S. Taxing Citizens in a Global Economy, *New York University Law Review*, 2007, pág. 470.

⁷⁹ KIRSCH, Michael S, 2007, cit., pág. 470.

El argumento del derecho de voto es un tema de causa y efecto, es decir, es la sujeción a tributación la que comporta la consiguiente existencia del derecho a voto y no al revés⁸⁰. La protección es un beneficio cuyo valor dependerá del país extranjero de residencia del nacional norteamericano y que carece de entidad para la inmensa mayoría de nacionales residentes en el extranjero que viven en países políticamente estables. El beneficio de la asistencia consular dependerá de la utilización que se haga de los servicios consulares, que son idénticos a los que cualquier otro país puede proporcionar a sus nacionales, y que, individualmente considerados, difícilmente pueden justificar la sujeción a tributación, especialmente cuando la mayoría de estos servicios conllevan el pago de una tasa. Asimismo, la protección y la asistencia consular son innecesarias cuando se trate de un nacional americano que tenga a su vez la nacionalidad del país de residencia⁸¹.

El único beneficio sustancial claro que tendría un nacional americano residente en el extranjero sería la posibilidad de entrada sin restricciones a EEUU y el derecho a residir y trabajar con carácter ilimitado en el país, así como la posibilidad de transmitir este derecho a sus descendientes a través de la adquisición de la nacionalidad americana. En consecuencia, sería un derecho a poder optar a disfrutar de los beneficios que la nacionalidad americana comporta para los residentes del país. No obstante, insistimos que este derecho es idéntico al que ofrece cualquier otra nación que no sujeta a tributación a sus nacionales, y el beneficio económico que este derecho puede comportar es difícilmente cuantificable y dependerá de las circunstancias particulares de cada individuo. En cualquier caso, es absolutamente desproporcionado hacer depender de un beneficio general no cuantificable la sujeción a tributación global con el consiguiente coste fiscal y regulatorio que supone⁸², en particular cuando se trata de nacionales americanos que llevan varios años residiendo en el extranjero, carecen de vínculos con el país y no tienen intención de retornar al mismo.

⁸⁰ AVI-YONAH, Reuven S, 2010, pág. 6.

⁸¹ En este sentido debe tenerse en cuenta lo establecido en la Convención de la Haya sobre cuestiones relativas al conflicto de las leyes de nacionalidad de 12 de abril de 1930. En el artículo 4 se establece que un Estado no puede proporcionar protección diplomática a uno de sus nacionales contra el Estado cuya nacionalidad también posee esta persona. Aunque esta convención no ha sido ratificada por EEUU, y España formuló una reserva contra este art.4, tal como señala SCHNEIDER en SCHNEIDER, Bernard, cit. 2012, pág. 49, este artículo de la Convención estipula lo que constituye práctica internacional en la materia.

⁸² SCHNEIDER, Bernard, 2012, cit, pág. 50.

Por último, debe tenerse en cuenta que el impuesto sobre la renta es un tributo (no una contribución o tasa), por lo que conceptualmente no existe una relación directa entre el beneficio o servicio recibido del Estado y el importe del impuesto a pagar por el mismo. De ahí que el argumento de los beneficios carezca de fuerza jurídica para justificar la sujeción a tributación de los nacionales americanos⁸³. Asimismo, la utilización únicamente de la teoría de los beneficios iría en contra de uno de los principios básicos de un sistema tributario que es la redistribución de la riqueza, por cuanto que son los ciudadanos con menor poder adquisitivo y que, por tanto, tributan a tipos más reducidos, los que más se beneficiarían de las transferencias económicas del Estado⁸⁴. El corolario absurdo del argumento de los beneficios sería que los ciudadanos de menor poder adquisitivo son los que deberían contribuir más, porque son los que se benefician en mayor medida del gasto público.

b) Capacidad de pago y progresividad

Los nacionales norteamericanos forman parte de una comunidad nacional, cuyos gastos deben ser sufragados entre todos conforme a los criterios de capacidad de pago de cada uno de ellos y progresividad. Siguiendo este argumento, la pertenencia a dicha comunidad vendría determinada por la nacionalidad⁸⁵. Sin embargo, la realidad es que el Estado de residencia es el que está en mejores condiciones de valorar la capacidad de pago de los individuos y, por tanto, el que mejor puede aplicar el criterio de progresividad, además de ser a través de la presencia física en este Estado como se reciben los beneficios que esa comunidad puede proporcionar.

⁸³ Incluso algunos académicos claramente partidarios de la sujeción por nacionalidad como KIRSCH reconocen la solidez de este argumento. Ver KIRSCH, Michael, cit, 2014, pág. 5.

⁸⁴ PALMER, Robert. Toward Unilateral Coherence in determining jurisdiction to tax income. 30 *Harvard International Law Journal*, 1. 1989, pág. 26-27.

⁸⁵ La doctrina norteamericana distingue entre capacidad de pago horizontal (*horizontal equity*) y vertical (*vertical equity*), entendiéndose por la primera que contribuyentes con las mismas rentas deben pagar los mismos impuestos y, por la segunda, que contribuyentes con diferentes rentas deben pagar impuestos lo suficientemente diferentes que reflejen la diferente capacidad adquisitiva de los mismos. Ver FLEMING, Clinton; PERONI, Robert J; SHAY, Stephen E. Fairness in International Taxation: The ability-to-pay case for taxing worldwide income. *Florida Tax Review*, Vol. 5, 2001, pág. 301.

La cuestión clave de este argumento radica en determinar qué contribuyentes deben ser considerados dentro del ámbito de determinación de la capacidad de pago, ya que la aplicación del argumento de la capacidad de pago a los nacionales en general da por supuesto que están en igualdad de condiciones los nacionales residentes en EEUU y los nacionales que residen en el extranjero⁸⁶.

En el mejor de los casos, resulta cuestionable que la conexión de los nacionales residentes en el extranjero con la sociedad americana sea tan sustancial que justifique la comparación de su poder adquisitivo en igualdad de condiciones con el de los nacionales residentes a efectos de determinar su carga impositiva⁸⁷, si bien es cierto que, desde el punto de vista del principio de capacidad adquisitiva de los contribuyentes, el Estado de la fuente de las rentas debería ser irrelevante⁸⁸. Un nacional residente en el extranjero y un nacional residente en el país no están en la misma situación y es contrario al principio de equidad horizontal considerarlos en igualdad de condiciones⁸⁹. Si bien el argumento de la capacidad de pago puede ser válido para el caso de aquellos que se han desplazado al extranjero para un periodo breve de tiempo, el argumento carece de validez cuando se trate de nacionales que llevan varios años residiendo en el extranjero y carezcan de vínculos con EEUU.

Otro argumento habitualmente citado es el de la neutralidad fiscal, conforme al cual la sujeción por nacionalidad es un criterio uniforme que hace que la fiscalidad no sea un actor incentivador del desplazamiento de un nacional americano al extranjero⁹⁰. La sujeción de los nacionales a tributación en EEUU lleva aparejada la consecuencia de que la tributación no sea un factor fundamental en la determinación individual de la residencia⁹¹. No obstante, esta neutralidad fiscal tampoco se consigue con el sistema de sujeción por nacionalidad actual, ya que los nacionales americanos residentes en el extranjero habitualmente están sometidos a una carga fiscal global superior a la de los que residen en EEUU. En cualquier caso, consideramos que la política fiscal no debería ser utilizada como instrumento para influir de una manera u

⁸⁶ SCHNEIDER, Bernard, 2012, pág. 44.

⁸⁷ FLEMING, Clinton; PERONI, Robert J; SHAY, Stephen E, 2001, cit, pág. 309.

⁸⁸ FLEMING, Clinton; PERONI, Robert J; SHAY, Stephen E., 2001, cit, pág. 311.

⁸⁹ WALKER, Andrew, 2005, cit, pág. 585-586.

⁹⁰ SCHNEIDER, Bernard, 2012, cit, pág. 52 -53.

⁹¹ KIRSCH, Michael, 2014, cit, pág. 7.

otra en la decisión de residencia de los individuos, por cuanto que en la mayoría de los casos una decisión de esta naturaleza normalmente no estará determinada por motivaciones fiscales. La mayor carga fiscal habitualmente existente en otros países ya de por sí constituye un elemento que ejercería un papel desincentivador del desplazamiento de un nacional americano al extranjero si la decisión se tomara únicamente por consideraciones fiscales⁹².

Por otro lado, la normativa norteamericana, nacional y supranacional a través de convenios, concede al Estado de residencia el derecho preferente sobre los tributos satisfechos por el nacional americano residente en el extranjero, reconociéndose de esta manera la primacía del principio de residencia. Por tanto, la sujeción por nacionalidad es contraria al principio de que el país de residencia tenga un mayor derecho a sujetar a tributación las rentas generadas en ese país que el país de la ciudadanía⁹³. Adicionalmente, el argumento de que la nacionalidad es criterio para determinar la capacidad universal de pago pierde vigor, o cuando menos resulta incoherente, si consideramos que también están sujetos a tributación en EEUU los extranjeros residentes, cuya sujeción y, por tanto, capacidad de pago viene determinada por el lugar de residencia.

c) Gestión administrativa

La nacionalidad es un criterio claro y simple para determinar quién está sujeto a la potestad tributaria de EEUU, que no puede ser objeto de manipulación por parte del sujeto pasivo al trasladar su residencia a otro lugar. Si bien es cierto que la nacionalidad es un criterio más difícil de manipular que la residencia, precisamente las consideraciones de tipo administrativo (eficiencia y gestión) constituyen un argumento muy sólido para justificar el abandono del criterio de nacionalidad, ya que el sistema actual de tributación por nacionalidad comporta una carga administrativa muy significativa para el nacional americano residente en el extranjero y, al mismo tiempo, el control y supervisión de dicho sistema por parte de la administración

⁹² Para comparar los diferentes niveles de presión fiscal pueden consultarse las estadísticas preparadas por la OCDE en <http://www.oecd.org/ctp/tax-policy/revenue-statistics-ratio-change-latest-years.htm>. En 2013 en EEUU los impuestos representan el 25.4% del PIB mientras que la media de la OECD está en 33.7% (2012).

⁹³ WALKER, Andrew, 2005, cit., pág. 587-588.

tributaria norteamericana es impracticable, por lo que los niveles de fraude, aunque imposibles de cuantificar, se estiman muy altos.

Por otro lado, el argumento de la mayor facilidad de manipulación de la residencia también se produciría en la normativa vigente en el caso de nacionales de otros Estados que trasladen su residencia a EEUU, o abandonen la residencia de EEUU, así como en el caso de traslado de residencia dentro del territorio norteamericano y sujeción a diferentes impuestos estatales sobre la renta.

d) Vinculación política

Algunos autores han citado la vinculación política manifestada en la tenencia de la nacionalidad como un criterio para justificar la sujeción a tributación⁹⁴. Consideran que por el simple hecho de tener la nacionalidad de un país está justificada la sujeción a tributación en el mismo. Un nacional americano residente en el extranjero expresa, como mínimo de manera indirecta, su voluntad de identificación con la sociedad americana y la aceptación implícita de que el coste fiscal compensa los beneficios que la nacionalidad americana comporta⁹⁵. Es un argumento cuestionable, teniendo en cuenta el coste económico de renunciar a la nacionalidad americana, que actúa como barrera para el abandono de la misma, y el desconocimiento frecuente por parte del sujeto pasivo de las consecuencias fiscales de la tenencia de dicha nacionalidad, que pondría en entredicho el argumento de la aceptación implícita. Resulta interesante la postura opuesta expresada en un estudio encargado por la Liga de Naciones en 1923 conforme al cual “En los tiempos modernos de migración internacional de personas y capitales, la vinculación política ya no constituye una forma adecuada de obligación fiscal de los individuos. Está desapareciendo desde un punto de vista práctico y, desde un punto de vista teórico, es claramente insuficiente”⁹⁶.

e) Consideraciones fiscales y políticas

⁹⁴ SCHNEIDER, Bernard, 2012, cit, pág. 45, aunque el autor no está de acuerdo con este argumento.

⁹⁵ KIRSCH, Michael, 2014, cit, pág. 6.

⁹⁶ Report on Double Taxation Presented by Profs. BRUINS, EINAUDI, SELIGMAN & Sir Josiah STAMP to the Financial Comm., League of Nations Doc. E.F.S.73.F.19 (1923).

Finalmente, existen probablemente también justificaciones de tipo fiscal y político que explican la existencia de lo que constituye una anomalía en el derecho comparado. Los residentes norteamericanos en el extranjero son una fuente de ingresos económicos para el gobierno federal (los tributos estatales sólo se aplican a residentes del Estado) sin que, en contrapartida, generen para el gobierno federal el gasto propio derivado de la utilización de los servicios públicos que el gobierno proporciona⁹⁷. Por otro lado, no existe un interés político en cambiar la situación vigente en la medida en que los residentes en el extranjero no participan activamente en las elecciones legislativas norteamericanas y, por tanto, la rentabilidad política de abanderar un cambio en el criterio de sujeción es mínima. Antes al contrario, un cambio del criterio de sujeción probablemente generaría una reacción adversa en la opinión pública ante lo que se percibiría como una ventaja para los nacionales residentes en el extranjero y un incentivo para que individuos de alto poder adquisitivo abandonen el país y sitúen su residencia en el extranjero.

3.2.4.- Posición de la doctrina

La tributación por nacionalidad es un tema controvertido y la doctrina se encuentra dividida, aunque en general hay más opiniones en contra del criterio de tributación por nacionalidad que a favor del mismo⁹⁸. En general, los autores a favor de su eliminación alegan consideraciones

⁹⁷ Desde un punto de vista recaudatorio, la realidad es que la contribución fiscal que puedan realizar los nacionales americanos residentes en el extranjero es limitada, ya que constituyen un número muy limitado de contribuyentes. Se estima que en el extranjero residían en 2010 entre 5-7 millones de nacionales americanos y que, del total de 142 millones de declaraciones de renta presentadas en ese año, 334.851 correspondían a nacionales residentes en el extranjero. Estos datos reflejan dos aspectos: por un lado, los nacionales residentes en el extranjero constituyen un grupo reducido comparado con la población total del país. Por otro lado, el nivel de cumplimiento de los nacionales residentes en el extranjero es muy bajo. Datos procedentes del *Internal Revenue Service* citados en MARTIN, Patrick y AVI-YONAH, Reuven. Tax simplification: the need for consistent tax treatment of all individuals (citizens, lawful permanent residents and non-citizens regardless of immigration status) residing overseas, including the repeal of US citizenship based taxation. *Procopio, Cory, Hargreaves & Savitch LLP*, 2013, pág. 5 y 7.

⁹⁸ Aparte de los autores citados individualmente más adelante, destacan los siguientes: GANN, Pamela B. The Concept of an Independent Treaty Foreign Tax Credit, *38 Tax Law Review* (1982): se manifiesta en contra de la sujeción por nacionalidad por generar situaciones de doble tributación y no estar justificada desde el punto de vista recaudatorio; PATTON, Brainard L., United States Individual Income Tax Policy as It Applies to Americans Resident Overseas, *Duke Law Journal*, págs. 691 y ss (1975) se opone a la sujeción a tributación de los residentes en el extranjero por considerarla ineficiente, injusta y administrativamente complicada; TILLINGHAST, David, A matter of definition: foreign and domestic taxpayers, *Berkeley Journal of International Law*, Vol. 2, Iss. 2 (1984) señala que, aunque los servicios recibidos del gobierno por el nacional

de equidad, ausencia de beneficios significativos para el nacional residente en el extranjero y consideraciones de tipo administrativo y de derecho comparado. Los autores a favor de su mantenimiento efectúan largas elucubraciones sobre los beneficios teóricos que la nacionalidad americana comporta y, por tanto, de la necesidad de mantener la sujeción por nacionalidad. En los siguientes párrafos reflejo las opiniones más representativas de la doctrina.

AVI-YONAH⁹⁹ considera que la tributación por nacionalidad es un anacronismo cuya existencia se asienta únicamente en consideraciones de tipo histórico que no se justifican en la actualidad. En su artículo este autor refuta uno a uno los argumentos a favor de la tributación por nacionalidad y alega que razones de tipo administrativo son probablemente el motivo fundamental para eliminar la tributación por nacionalidad. Señala también que los beneficios que se puedan derivar de la nacionalidad no justifican la sujeción de las rentas globales¹⁰⁰. Rechaza el argumento del derecho a voto por considerar que no existe una relación de causa-efecto, es decir, el derecho a voto de los nacionales residentes en el extranjero no se deriva de la sujeción por nacionalidad, sino que en todo caso es la sujeción a tributación global la que comporta el derecho de voto¹⁰¹.

También rechaza el argumento de la capacidad de pago en base a que la capacidad de pago viene determinada por la comunidad de contribuyentes a la que un individuo pertenece, y que no forman parte de la misma comunidad a estos efectos un nacional residente en EEUU y otro residente en el extranjero¹⁰². Si bien reconoce que pasar a un sistema de tributación por residencia puede comportar que algunos nacionales trasladen su residencia al extranjero por consideraciones de tipo fiscal, considera con TIEBOUT¹⁰³ que los ciudadanos deben poder tener el derecho de escoger el lugar de residencia cuya tributación sea más favorable¹⁰⁴. Este

residente exceden los del nacional no residente, el nacional no residente disfruta de sustanciales protecciones legales y prácticas derivadas de su nacionalidad que justifican la sujeción a tributación.

⁹⁹ AVI-YONAH, Reuven S, 2010, cit.

¹⁰⁰ AVI-YONAH, Reuven S. 2010, cit, pág. 10

¹⁰¹ AVI-YONAH, Reuven S. 2010, cit, pág. 6

¹⁰² AVI-YONAH, Reuven S. 2010, cit, pág. 8

¹⁰³ TIEBOUT, Charles. A pure theory of local expenditures. *64 Journal of Political Economics*. 1956, pág. 416, 418.

¹⁰⁴ AVI-YONAH, Reuven. And Yet it Moves: A Tax Paradigm for the 21st Century. *University of Michigan Law & Economics Research Paper 12-008*, 2012.

autor menciona que la tributación por nacionalidad es una norma que es incumplida por los contribuyentes en un gran número de casos, que impone costes significativos para los contribuyentes que tratan de cumplir con la misma y que, si no es completamente ignorada por los mismos, se debe a las complicadas disposiciones de la Sección 911 (*foreign income exclusion*) que suavizan el impacto fiscal de la sujeción por nacionalidad. En conclusión, recomienda que EEUU sustituya el criterio de nacionalidad por el de residencia entendida como presencia física, mantenga el actual impuesto de expatriación y elimine el *foreign income and housing exclusion* por considerar que carecerían de sentido en un régimen de tributación por residencia.

BLUM y SINGER¹⁰⁵ también se muestran en contra del criterio de tributación por nacionalidad fundamentalmente en base a consideraciones de tipo administrativo y práctico y proponen en su artículo el establecimiento de un sistema fundamentado en la residencia para alinear el sistema norteamericano con el criterio prácticamente universal de residencia. Mantienen que el criterio de residencia es más probable que permita a un individuo cumplir con la normativa fiscal, así como al *IRS* verificar dicho cumplimiento, y reconocen que reduce la posibilidad de doble tributación.

SCHNEIDER¹⁰⁶, tras analizar detalladamente los argumentos que se han utilizado para justificar la sujeción por nacionalidad, considera que no está justificada por consideraciones de equidad fiscal, capacidad de pago y eficiencia en la gestión tributaria, y propone que sea sustituida por la sujeción por residencia acompañada de un impuesto de salida para aquellos que trasladen su residencia fuera de EEUU.

ZELINSKY¹⁰⁷ justifica la tributación por nacionalidad en la medida en que, en su opinión, constituye un sustituto de domicilio fiscal “que consigue unos resultados fiscales similares a los que se obtienen con la tributación por residencia cuando dicha residencia se define como domicilio fiscal” con la ventaja de que “la tributación por nacionalidad consigue estos

¹⁰⁵ BLUM, Cynthia; SINGER, Paula, A Coherent Proposal for US Residence-based Taxation of Individuals, *Vanderbilt Journal of Transnational Law*, 2008.

¹⁰⁶ SCHNEIDER, Bernard, 2012, cit.

¹⁰⁷ ZELINSKY, Edward A., 2011, cit, págs 1.289 y ss.

resultados de manera más eficiente, sin tener que entrar en las investigaciones factuales a menudo necesarias para determinar el domicilio fiscal”. El autor considera que nacionalidad y domicilio fiscal son conceptos similares, ya que ambos recaen sobre la idea de compromiso permanente (“*permanent allegiance*”) a una nación en lugar de hacerlo sobre presencia física inmediata, mientras que la residencia como tal es un concepto fundamentado en consideraciones de hecho, fácilmente manipulables por el contribuyente y, por ende, más difícil de administrar y supervisar por parte de la administración tributaria.

Este autor realiza un análisis comparativo de los criterios de sujeción en los ordenamientos jurídicos de Canadá, Australia y Reino Unido (todos basados en el criterio de residencia) y concluye que el criterio de sujeción por nacionalidad vigente en EEUU produce unos resultados muy similares a los del criterio de residencia vigente en estos otros países, cuando dicha residencia se define como domicilio fiscal (frente a la pura presencia física), con la ventaja añadida de que el sistema norteamericano lo hace de manera más eficiente y objetiva al obviar la necesidad de entrar en investigaciones factuales para determinar la residencia. La parte más débil de la argumentación mantenida por ZELINSKY está en el caso de los nacionales que llevan varios años residiendo en el extranjero y carecen de vínculos con EEUU. En este caso difícilmente puede considerarse que estos nacionales continúan manteniendo su domicilio fiscal en EEUU.

Por otro lado, ZELINSKY reconoce que carece de fundamento la justificación de la tributación por nacionalidad basada en los supuestos beneficios que la misma comporta, ya que “los beneficios civiles y sociales más significativos proporcionados por la ciudadanía americana están vinculados a la residencia y no a la nacionalidad”. Este autor compara los beneficios de los que puede disfrutar un nacional no residente con los que puede disfrutar un residente extranjero y, a parte del derecho de voto que tendría el nacional no residente, concluye que “en el área de derechos sociales y civiles, el residente extranjero, en virtud de su presencia física dentro de la jurisdicción territorial de EEUU, posee sustancialmente más derechos legales que el nacional no residente”. Este autor manifiesta que “unos derechos mínimos no justifican una tributación máxima”¹⁰⁸. Concluye este autor que el criterio de

¹⁰⁸ “Minimal rights do not justify maximal taxation”. ZELINSKY, Edward A, 2011, cit, pág. 1292.

tributación por nacionalidad ha formado parte de la tradición constitucional norteamericana desde la sentencia *Cook v Tait*, pero afirma que este criterio no está justificado por los beneficios que la nacionalidad comporta (a diferencia de lo que se mantiene en *Cook v Tait*). El autor concluye su artículo afirmando que, abandonada la justificación de la tributación por nacionalidad por los beneficios que la ciudadanía comporta, la sujeción por nacionalidad estaría justificada por la mayor eficiencia que supone frente a otros criterios de sujeción.

KIRSCH¹⁰⁹ es uno de los más fervientes defensores de la tributación por nacionalidad. Este autor considera que los ciudadanos norteamericanos residentes en el extranjero reciben beneficios significativos por la tenencia de la ciudadanía, aunque concluye que dichos beneficios derivados de la ciudadanía no justifican en sí mismos la tributación global, sino que dichos beneficios establecen el contacto o relación jurisdiccional mínimo para que los EEUU ejerzan la potestad tributaria sobre estos ciudadanos. Para este autor el nivel de beneficios no es determinante del nivel de tributación, sino que únicamente determina si existe suficiente nexo de unión entre el individuo y el Estado para ejercer la potestad tributaria por parte del Estado. Este autor añade que, habida cuenta de la opción que todo ciudadano tiene de renunciar a la nacionalidad, si el ciudadano residente en el extranjero decide conservarla, es porque considera que los beneficios de la ciudadanía justifican el coste fiscal de la misma.

Asimismo, este autor señala que un sistema de sujeción basado en la residencia crearía un incentivo para que ciudadanos americanos trasladasen su residencia al extranjero por motivaciones fiscales, mientras que uno basado en la nacionalidad asegura que la decisión de trasladar la residencia al extranjero no venga determinada por consideraciones de tipo fiscal¹¹⁰. Por otro lado, señala que los avances que ha habido en los últimos años, tanto desde un punto de vista tecnológico como de intercambio de información entre los Estados, hacen que los argumentos de falta de eficiencia pierdan solidez¹¹¹. Este autor alega que la sujeción por residencia presenta sus propios problemas administrativos y de cumplimiento derivados de la verificación del número de días de residencia¹¹². Por último, este autor reconoce que la

¹⁰⁹ KIRSCH, Michael S, 2007, cit. y KIRSCH, Michael S, 2014, cit.

¹¹⁰ KIRSCH, Michael S., 2014, cit, pág 54 y 55.

¹¹¹ KIRSCH, Michael S., 2014, cit, pág. 41

¹¹² KIRSCH, Michael S., 2014, cit, pág. 44

excepcionalidad del caso americano puede provocar problemas de armonización con las legislaciones fiscales de otros países y, en consecuencia, de doble tributación, pero considera que no es en sí mismo causa suficiente para cambiar de criterio, por cuanto que existen mecanismos para evitar la doble tributación (como el *foreign tax credit*). Asimismo, señala que, al no ser la definición de residencia uniforme entre los Estados, la sujeción por residencia en sí misma también podría provocar situaciones de doble tributación¹¹³.

Por último, resulta también interesante la postura mantenida por el *lobby* o grupo de presión *American Citizens Abroad* que mantiene una postura activamente contraria al criterio de sujeción por nacionalidad y proponen el establecimiento de un sistema basado en la residencia acompañado de un impuesto de salida¹¹⁴.

3.2.5.- Valoración crítica

La nacionalidad norteamericana es una nacionalidad que comporta un coste económico-fiscal que puede llegar a ser importante para los ciudadanos americanos residentes en el extranjero. En el caso de rentas cuya fuente esté situada en EEUU, el impacto de este coste sería la diferencia entre la deuda tributaria de un nacional (o residente permanente) americano residente en el extranjero y la que le correspondería a un extranjero residente en el extranjero por esos mismos ingresos de fuente norteamericana. Esta diferencia puede ser mayor cuando el país de la residencia sea un país con una tributación más baja que EEUU o que tenga firmado un CDI que establezca unos tipos impositivos significativamente más reducidos para las rentas percibidas por residentes de un país cuya fuente esté en el otro Estado. En el caso de rentas cuya fuente esté situada en el extranjero, el impacto de este coste sería la deuda tributaria pendiente con la administración norteamericana una vez aplicados el *Foreign Tax Credit*, el *Foreign Earned Income Exclusion* y el *Foreign Housing Exclusion*.

La sujeción por nacionalidad provoca una ecualización fiscal, de una parte, entre los nacionales y residentes de EEUU y, de otra, los nacionales y residentes permanentes

¹¹³ KIRSCH, Michael S., 2014, cit, pág. 70

¹¹⁴ El informe preparado por este *lobby* o grupo de presión puede localizarse en <http://americansabroad.org/files/9613/6302/0825/rbtmarch2013.pdf>

americanos que residen en el extranjero. Dicha ecualización es todavía más evidente cuando se trate de nacionales y residentes permanentes americanos que residan en un país con un presión fiscal menor a la existente en EEUU. En este sentido, el coste fiscal efectivo en EEUU actúa como mínimo o “suelo” de tributación para todo nacional americano con independencia de su lugar de residencia.

Aunque la legislación interna norteamericana y los tratados para evitar la doble imposición firmados por EEUU contienen mecanismos para evitar la doble imposición de sus ciudadanos, el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los dos países (el país de nacionalidad y el país de residencia) comporta un coste administrativo significativo para los contribuyentes.

En los últimos años, los agentes políticos y económicos se han cuestionado si los principios que rigen la fiscalidad norteamericana responden a las necesidades y desafíos de una economía cada vez más globalizada y dominada por los avances tecnológicos. En particular, se cuestiona la utilización de la nacionalidad como criterio de sujeción para las personas físicas, teniendo en cuenta que EEUU es un caso excepcional en el derecho comparado. Así, se explica que hayan sido numerosos esfuerzos por parte de grupos de presión (*lobbies*) que representan a grandes empresas para eliminar o reducir la presión fiscal sobre nacionales residentes en el extranjero, por considerar que complica la situación competitiva de las mismas en un mundo globalizado.

A pesar de la excepcionalidad del caso norteamericano, no parece que exista intención de modificar esta situación, como demuestra el endurecimiento que ha tenido lugar en los últimos años de la normativa que regula el *expatriation tax*¹¹⁵, el impuesto que se impone a los nacionales americanos y residentes permanentes que abandonan la nacionalidad o residencia permanente norteamericana, así como la normativa *FATCA* aprobada en 2011¹¹⁶. El impuesto de expatriación refuerza el criterio de sujeción por nacionalidad o residencia permanente al provocar que la renuncia a las mismas comporte un coste económico significativo.

¹¹⁵ Ver apartado 15. Régimen fiscal renuncias de nacionalidad (“*Expatriation Tax*”) de este Capítulo I.

¹¹⁶ Ver Apartado 6.4 Intercambio de información y asistencia administrativa del Capítulo IV.

La no utilización por parte de otras naciones del principio de tributación por nacionalidad obedece, tanto al hecho de que los Estados consideran suficiente conexión para someter a su potestad tributaria la residencia del sujeto pasivo o la localización de las rentas o de la actividad económica, como a consideraciones de tipo práctico recaudatorio.

España toma en consideración el principio de nacionalidad en determinados casos específicos en materia fiscal. Así, los no residentes que posean nacionalidad española son sometidos a tributación en dos supuestos específicos: cuando se trate de personas físicas que trasladan su residencia a un territorio que tenga la consideración de paraíso fiscal¹¹⁷ y cuando se trate de miembros de misiones diplomáticas y consulares residentes en el extranjero¹¹⁸. No obstante, se trata de excepciones que no alteran el principio de sujeción por residencia que rige en España y que obedecen a finalidades concretas: en un caso evitar la evasión fiscal y en el otro reconocer la particularidad del funcionariado diplomático y consular que no tributan en el país de residencia. Asimismo, el Estado español también acepta la nacionalidad como uno de los criterios para resolver los conflictos en la determinación de la residencia de las personas físicas en los CDI¹¹⁹. En este último caso, se trata únicamente de una de las *tie-break* rules para la determinación del país de residencia que no afecta al criterio de sujeción por nacionalidad.

Como comentario final, mencionar que la sujeción al impuesto sobre la renta de los Estados que forman parte de EEUU viene determinada exclusivamente por el criterio de residencia legal, conforme establece la normativa estatal aplicable y ha confirmado la jurisprudencia¹²⁰.

¹¹⁷ Conforme al artículo 8 LIRPF, las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su residencia en un país o territorio considerado paraíso fiscal seguirán siendo sujetos pasivos del impuesto en el año del cambio de residencia y durante los cuatro periodos impositivos siguientes. La doctrina ha cuestionado la legalidad, proporcionalidad y compatibilidad de este precepto. Para más detalles, véase CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor; SERRANO ANTÓN, Fernando; BUSTOS BUIZA, José Antonio, 2002, cit., pág. 23. Algunos autores han cuestionado la constitucionalidad de la extensión automática de la residencia a quien traslade su domicilio a un paraíso fiscal. Ver FALCÓN y TELLA, Ramón - PULIDO GUERRA, Elvira. *Derecho Fiscal Internacional*, Marcial Pons, 2010, pág. 51.

¹¹⁸ Conforme al artículo 10 LIRPF, se consideran contribuyentes a los nacionales cuya residencia habitual esté situada en el extranjero por ser miembros de las misiones diplomáticas y consulares españolas, titulares de empleo o cargo español en los organismos internacionales y funcionarios en general que ejerzan un cargo o empleo oficial en el extranjero.

¹¹⁹ Art. 4.2. c) CDI España-EEUU.

¹²⁰ *United States vs Bennett* 232 US 299 conforme al cual la potestad tributaria ("taxing power") de un estado de la Unión está delimitada por sus fronteras territoriales.

Así, únicamente tributarán por este impuesto los residentes del Estado en cuestión, con independencia de su nacionalidad, así como los nacionales americanos residentes en el extranjero que conserven la residencia legal del Estado en cuestión. En este sentido, cada Estado tiene su propia normativa, muy detallada y expansiva, que determina cuando un residente abandona la residencia del Estado y que, en general, ejerce una *vis atractiva* para tratar de que la persona física mantenga la residencia, y esté sujeto a tributación, en el Estado en cuestión.

3.2.6.- Conclusiones. Reformulación del régimen de sujeción.

Consideramos que el principio de tributación por nacionalidad es un anacronismo, cuya existencia responde a consideraciones de tipo histórico y político, y una excepción en el derecho comparado.

El argumento de los beneficios que conlleva la nacionalidad carece de fundamento en la medida en que los beneficios que pueda recibir un nacional residente en el extranjero son significativamente menores que los que pueda recibir un extranjero residente en EEUU y, en cualquier caso, los mínimos beneficios que pueda recibir el nacional no residente (derecho de entrada, voto y asistencia diplomática) no justifican el coste económico y administrativo que supone la sujeción global de las rentas del residente en el extranjero. Asimismo, desde un punto de vista del derecho comparado, estos beneficios son los mismos que pueden recibir los nacionales de cualquiera otra nación que no sujeta a tributación a sus nacionales residentes en el extranjero.

Por otro lado, la sujeción por nacionalidad rompe el principio de equidad fiscal al generar situaciones de doble tributación que no siempre se eliminan a través de los mecanismos existentes, provocando una penalización fiscal para los ciudadanos americanos residentes en el extranjero, comporta un coste administrativo significativo para el sujeto pasivo que provoca que una gran parte de los nacionales norteamericanos residentes en el extranjero incumplan con la legislación fiscal norteamericana, y hace impracticable e ineficiente la labor de control

por parte de la administración tributaria, a pesar de los acuerdos de colaboración firmados recientemente. Aunque no existen datos estadísticos que lo verifiquen, la realidad es que, con la excepción de individuos de altísimo nivel de rentas o empleados de empresas multinacionales, el nivel de cumplimiento por parte de nacionales americanos residentes en el extranjero está en unos niveles notablemente bajos¹²¹.

Proponemos la sustitución del régimen actual del impuesto sobre la renta de las personas físicas¹²², en el que coexisten los criterios de sujeción por nacionalidad y residencia, por uno en el que el único criterio de sujeción sea el de residencia, en línea con lo que sucede en la práctica totalidad de ordenamientos jurídicos internacionales. Los nacionales americanos residentes en el extranjero estarían sujetos a tributación en EEUU únicamente por las rentas cuya fuente esté situada en aquel país, como sucede en la actualidad con los extranjeros no residentes.

El criterio de residencia debería estar basado en el número de días de presencia física (como existe actualmente para la determinación de la residencia en la normativa fiscal americana) y debería ir acompañado de unas cautelas para limitar los cambios de residencia producidos por motivaciones exclusivamente de naturaleza fiscal y reducir el impacto recaudatorio del cambio de criterio de sujeción. Estas cautelas consistirían, en primer lugar, en el establecimiento de un periodo de tiempo de residencia extendida¹²³ (sería razonable un plazo de 3 a 5 años) similar al

¹²¹ SCHNEIDER, Bernard, 2012, cit, pág. 54 y ss.

¹²² En esta propuesta nos limitamos a efectuar unas recomendaciones aplicables únicamente al impuesto sobre la renta de las personas físicas. No entramos a valorar aquí algunas modificaciones que, bajo un régimen de sujeción por residencia, deberían efectuarse en los impuestos de sucesiones y de donaciones. Conforme al régimen actualmente vigente, existe un tratamiento diferenciado para los nacionales/residentes y los no-residentes (mínimo exento, hechos imposables) que debería ser objeto de revisión en un sistema de sujeción por residencia para igualar el tratamiento fiscal y eliminar las oportunidades de elusión fiscal.

¹²³ Algún autor norteamericano propone el establecimiento de un periodo de residencia extendida. Ver HARVEY, J. Richard, 2013, cit, pág 19 y ss, que sugiere un periodo de residencia extendida de 2-3 años combinado con el establecimiento de un régimen de permanencia en el territorio americano muy restrictivo y un impuesto de salida, aunque este autor no manifiesta su preferencia por el régimen de sujeción por nacionalidad o residencia, y sin entrar a valorar la conveniencia de mantener el *foreign income exemption*; SINGER, Paula N. A common-sense solution for taxing U.S. citizens and immigrants abroad. *Tax Notes International*. November 17, 2008, pág. 11 efectúa una propuesta similar que combina la residencia extendida con un impuesto de salida, pero propone mantener el *foreign income exemption* durante el periodo de residencia extendida; SCHNEIDER, Bernard, 2012, cit., pág. 66, menciona la posibilidad de establecer un periodo de residencia extendida acompañado de la existencia de un impuesto de salida, pero considera que dicha residencia extendida no sería apropiada para los que trasladan su residencia al extranjero con carácter definitivo.

que existe en otros ordenamientos jurídicos¹²⁴, desde la fecha de cambio de residencia, durante el cual los nacionales americanos que trasladen su residencia al extranjero seguirían tributando en EEUU por sus rentas mundiales¹²⁵; y, en segundo lugar, en el mantenimiento del criterio de sujeción por nacionalidad cuando el traslado de residencia se hiciera a un país de baja o nula tributación¹²⁶.

La primera cautela permitiría seguir sujeta a tributación por sus rentas mundiales a los nacionales americanos que trasladen su residencia al extranjero por un plazo reducido de tiempo, por entenderse que todavía mantienen la vinculación económica con el país de origen que justifica su sujeción a tributación. Esta cautela reduciría el impacto recaudatorio de la medida, desincentivaría los traslados de residencia por consideraciones fiscales, y limitaría la reacción adversa de la opinión pública.

Si consideramos que en general la presión fiscal en EEUU es inferior que en la mayoría de países¹²⁷, la segunda cautela eliminaría las razones fiscales en la decisión de trasladar la residencia al extranjero¹²⁸, por cuanto que el nacional americano seguirá sujeto a tributación por sus rentas globales cuando se trate de un paraíso fiscal y, en los demás casos, seguirá estando sujeto a una tributación similar o generalmente superior a la existente en EEUU en el nuevo país de residencia. Debería efectuarse una interpretación amplia de lo que debe entenderse por territorio de nula o baja tributación para incluir tanto aquellas jurisdicciones

¹²⁴ FALCÓN y TELLA, Ramón; PULIDO GUERRA, Elvira, 2010, cit., pág. 50, cita los regímenes de residencia extendida que existen en Suecia y Finlandia, así como el existente en Reino Unido para las ganancias de capital.

¹²⁵ En la antigua normativa española se contemplaba también un periodo de residencia extendida en la derogada Ley 44/1978, de 8 de septiembre del IRPF, en cuyo artículo 6.2 se establecía que, para el cómputo del periodo de residencia, no se tendrán en cuenta las ausencias cuando pueda inducirse que aquéllas no tendrán una duración superior a tres años.

¹²⁶ Sería proponer una situación similar a la contemplada en el art. 8 LIRPF para los territorios que tienen la consideración de paraíso fiscal.

¹²⁷ Para comparar los diferentes niveles de presión fiscal pueden consultarse las estadísticas preparadas por la OCDE en <http://www.oecd.org/ctp/tax-policy/revenue-statistics-ratio-change-latest-years.htm>. En 2013 en EEUU los impuestos representan el 25.4% del PIB mientras que la media de la OECD está en 33.7%.

¹²⁸ Richard Harvey propone una excepción al régimen de tributación por residencia a los residentes en un territorio considerado paraíso fiscal en HARVEY, J. Richard, 2013, cit, pág 20, que debería interpretarse en sentido amplio para evitar el traslado de residencia de ciudadanos de alto poder adquisitivo.

que carecen de acuerdos de intercambio de información tributaria, como aquellas que poseen unos regímenes de tributación por personas físicas extraordinariamente bajos¹²⁹.

En el caso de los nacionales americanos sujetos al régimen de residencia extendida por haber trasladado su residencia al extranjero por un plazo inferior al de 3-5 años, EEUU deberá eliminar la doble imposición a la que estarán sometidos estos contribuyentes, por cuanto que también estarán sujetos a tributación por sus rentas mundiales en el Estado de residencia, de la misma manera que, conforme a la normativa vigente, EEUU elimina la doble imposición de sus nacionales residentes en el extranjero.

Este régimen de sujeción por residencia debería ir acompañado de la eliminación del *foreign earned income and housing exclusion* (sección 911)¹³⁰, que constituyen una excepción al principio de tributación universal establecido en la Sección 1 del IRC.¹³¹ Esta exención no tendría sentido en el caso de los nacionales americanos que han trasladado su residencia al extranjero por más de 3-5 años, por no estar sujetos a tributación en EEUU. En el caso de los nacionales americanos que continuasen sujetos a tributación en EEUU por haber trasladado su residencia al extranjero por un plazo inferior, las rentas de los mismos estarían sujetas a tributación en las mismas condiciones que los nacionales residentes sin ningún tipo de exención derivada de su condición de residente en el extranjero.

Este tratamiento igualatorio de las rentas es coherente con las teorías de beneficios que se utilizan para justificar la tributación y con el hecho de que estos individuos que trasladan su residencia temporalmente al extranjero normalmente mantienen una vinculación con EEUU

¹²⁹ Para la determinación de lo que debería entenderse por paraísos fiscales existen listas publicadas por organismos internacionales como la OCDE que pueden localizarse en <http://www.oecd.org>. Ver también las listas en GRAVELLE, Jane G, Tax havens: international tax avoidance and evasion, *Congressional Research Service*. 7-5700. 2013. <http://fas.org/sgp/crs/misc/R40623.pdf>. En España se publicó el RD 1080/1991, de 5 de julio (BOE 13/07/1991), modificado por el RD 116/2003, de 31 de enero, y la Disposición adicional primera Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal. En esta disposición se listaban los países y territorios que tiene la consideración de paraíso fiscal, aunque desde entonces han dejado de tener la consideración de paraíso fiscal aquellos países o territorios que hayan firmado con España un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información o un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria en el que expresamente se establezca que dejan de tener dicha consideración, desde el momento en que estos convenios o acuerdos se apliquen.

¹³⁰ Reuven AVI-YONAH también propone su eliminación en AVI-YONAH, Reuven S. 2010, cit, pág. 11, en un régimen de tributación por residencia, pero propone el mantenimiento de un impuesto de salida.

¹³¹ Ver apartado 6. Hecho y base imponible de este Capítulo I.

que justifica dicha sujeción y, a su vez, reduciría significativamente el impacto recaudatorio¹³² de la eliminación de la sujeción por nacionalidad. En un régimen de sujeción por residencia unas exenciones de esta naturaleza resultan difícilmente justificables, especialmente si se tiene en cuenta el cuestionamiento al que se ha sometido por parte de la doctrina el propósito inicial de las mismas de favorecer el comercio internacional y las exportaciones.

Proponemos también la eliminación del impuesto de expatriación, por cuanto que las cautelas mencionadas eliminarían la intencionalidad fiscal en la decisión de cambio de residencia. Este impuesto resulta discriminatorio para los nacionales americanos cuando se comparan con los extranjeros no residentes, atenta contra el principio de justicia fiscal, resulta complicado de calcular y, por último, el control de su cumplimiento es impracticable cuando el sujeto pasivo ha trasladado su residencia al extranjero y carece de activos en EEUU.

Esta propuesta respondería a los principios de equidad fiscal, capacidad de pago y progresividad en la tributación de no residentes, por cuanto que los nacionales residentes en el extranjero no resultarían penalizados por el hecho de no residir en EEUU y la capacidad de pago de los mismos y la consiguiente progresividad en los tipos impositivos se determinaría en relación a los demás residentes del país donde tengan su domicilio fiscal. Sería coherente con el principio que justifica la tributación por los beneficios que se reciben de un Estado, por cuanto que un nacional que lleva varios años residiendo en el extranjero no recibe beneficios de EEUU que tengan una entidad suficiente para justificar la sujeción por sus rentas globales. Por otro lado, un nacional que lleve un periodo breve de tiempo residiendo en el extranjero todavía recibe beneficios del Estado cuya nacionalidad detenta y, por tanto, la sujeción a tributación en el mismo estaría justificada.

El régimen propuesto simplificaría enormemente el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los nacionales americanos residentes en el extranjero y permitiría a la administración fiscal americana concentrar sus actividades de control e inspección en los residentes americanos, en lugar de hacerlo en residentes en el extranjero con respecto a los cuales se carece de verdaderos poderes de acción. En definitiva, permitiría a los nacionales

¹³² El análisis cuantitativo del impacto recaudatorio de estas medidas queda fuera del alcance de esta tesis.

americanos conservar la nacionalidad americana sin tener que asumir un coste fiscal por ello (eliminaría lo que algunos autores califican de “*citizenship penalty*”¹³³) y separar las consideraciones relativas a la adquisición y conservación de la nacionalidad americana de las consideraciones de naturaleza fiscal.

3.3.- RESIDENCIA

La justificación de la tributación por residencia tradicionalmente se articula en los ordenamientos jurídicos en base a los siguientes tipos de consideraciones. (a) Los residentes se benefician de los servicios públicos que un Estado proporciona por encontrarse físicamente presentes en el mismo; (b) Es el Estado de residencia el que puede determinar la capacidad de pago de un individuo en la medida en que es normalmente en el Estado de residencia donde el sujeto pasivo obtiene la mayor parte de sus ingresos y, por tanto, es dicho Estado el que está en mejores condiciones para determinar la capacidad de pago de dicho individuo y de ejercer la función distributiva de la riqueza propia de un sistema fiscal moderno; (c) la sujeción por residencia es un criterio simple y efectivo de administrar tanto para la administración tributaria como para el sujeto pasivo, aunque este último argumento también se ha utilizado para justificar la tributación por nacionalidad.

No deja de existir cierta incoherencia en el sistema tributario norteamericano cuando se sujeta a tributación a los nacionales por sus rentas mundiales, con independencia de su lugar de residencia, y a los extranjeros residentes por sus rentas mundiales en virtud de su residencia en EEUU. En el primer caso la residencia se considera irrelevante, mientras que en el segundo es el factor determinante de la sujeción a tributación. ZELINSKY¹³⁴ explica este aparente contrasentido de la potestad tributaria norteamericana en que tanto nacionalidad como la residencia permanente son sinónimos de domicilio fiscal y que tanto el nacional norteamericano como el residente permanente tienen, en consecuencia, su domicilio fiscal en EEUU.

¹³³ SCHNEIDER, Bernard, 2012, cit, pág. 64.

¹³⁴ ZELINSKY, Edward A, cit., pág. 1289 y ss.

Como veremos en el Capítulo IV, el CDI España-EEUU se remite a la legislación interna de los Estados contratantes para determinar quién debe ser residente a efectos del Convenio, por lo que los criterios que vamos a exponer en las próximas páginas serán también los que deberán seguirse para determinar quién debe ser residente de EEUU a efectos del Convenio, por esta remisión a la normativa interna de los Estados que realiza el Convenio.

Mientras que, en principio, es simple establecer la nacionalidad de una persona, determinar su residencia puede resultar más complicado. Conforme a la normativa vigente de EEUU¹³⁵, se considera residente de aquel país: a) a los titulares de un permiso de residencia permanente (*permanent residence test*) y b) a las personas físicas que tengan una presencia sustancial en el país (*substantial presence test*). Con anterioridad a la aprobación de la norma vigente acaecida en 1984, la consideración de un extranjero como residente a efectos fiscales dependía de la intención del mismo con respecto a la duración y naturaleza de su estancia en EEUU. La intención de permanecer en EEUU por un periodo indefinido de tiempo era suficiente para establecer la residencia a efectos fiscales, mientras que la intención de abandonar el país después de un periodo relativamente corto de tiempo era a su vez elemento suficiente para establecer que no existía dicha residencia y, por tanto, no se producía la sujeción a tributación. La naturaleza eminentemente subjetiva de este criterio provocaba que la residencia fuera frecuentemente cuestionada ante los tribunales de justicia y que existiera una casuística detallada establecida por la misma jurisprudencia¹³⁶. Esta situación llevó al establecimiento de criterios objetivos en la reforma fiscal de 1984.

3.1.1 Permanent Residence test

Conforme a este criterio, son residentes de EEUU aquellos extranjeros que sean titulares de un permiso de residencia permanente (*green card*)¹³⁷ concedido por el *US Citizenship and*

¹³⁵ Sección 7701 USC.

¹³⁶ MCDANIELS Paul R./ / AULT, Hugh, J. *Introduction to United States International Taxation*. Kluwer Law. 2005, pág. 61. Este autor cita varias sentencias del TS en la materia a las que nos remitimos.

¹³⁷ Sección 77101(b)(6)

*Immigration Services (USCIS)*¹³⁸ dependiente del *Department of Homeland Security*. La posesión de este documento vigente comporta la sujeción del titular del mismo como residente a efectos fiscales, aun cuando haya trasladado su residencia física al extranjero¹³⁹. Para dejar de tener la consideración de residente es necesario que el contribuyente renuncie a la residencia permanente a través del procedimiento formal que establece la normativa, que concluye con una notificación del *USCIS*, o autoridad consular correspondiente, en la que se comunica la pérdida de la condición de residente permanente¹⁴⁰. El *IRS* considera al sujeto pasivo residente a efectos fiscales hasta la fecha de emisión de esta notificación.

La residencia permanente en EEUU puede adquirirse de diversas maneras. Las causas más comunes son las siguientes: a) reagrupamiento familiar; b) actividad laboral o empresarial: en esta categoría estarían los trabajadores por cuenta ajena, los inversores extranjeros y las personas que posean cualificaciones especiales (*aliens of extraordinary ability*); c) refugiados y asilados; d) otras categorías entre las cuales se encuentran los miembros de las fuerzas armadas, los beneficiarios de la lotería de diversidad (asignación aleatoria efectuada con carácter anual) y, en general, colectivos que por su origen nacional, situación personal o servicios prestados al país se les permite obtener la residencia permanente. La residencia permanente es el estado previo habitual a la adquisición derivada de la nacionalidad.

Téngase en cuenta que para mantener la residencia permanente es necesario residir efectivamente en el país. Así, el traslado de la residencia legal a otro país, así como la ausencia de EEUU por un periodo generalmente superior a 1 año, comporta la pérdida de la residencia permanente, a menos que se obtenga con carácter previo un permiso de entrada.

¹³⁸ La concesión de permisos de residencia había correspondido al *Immigration and Naturalization Service* desde 1933 hasta 2003, año en que se crea el *USCIS*, como parte de la reorganización de la administración americana a raíz de los ataques terroristas del 11/9/2001.

¹³⁹ MCDANIELS Paul R/ AULT, Hugh, J, 2005, cit, page 62.

¹⁴⁰ *Treasury Regulation* 301.7701(b)-1(b)(3) recientemente confirmada en la consulta 2014/0033 emitida por el *Department of Treasury* a 26/9/2014.

3.3.2 *Substantial presence test*

Se considera que una persona física tiene presencia sustancial en el país cuando esté físicamente presente en EEUU¹⁴¹:

- a) Durante un periodo mínimo de 183 días en el año en curso, o
- b) Durante un periodo de 183 días en el plazo de tres años que incluye el año fiscal de referencia y los dos anteriores, y de los cuales un mínimo de 31 días deben ser en el año fiscal de referencia. Para el cómputo de dicho número de días, se efectúa una media ponderada conforme a la cual se tienen en cuenta todos los días del año fiscal en curso, 1/3 de los días del año inmediatamente anterior, y 1/6 de los del primero de estos tres años. Con esta media ponderada se da un peso mayor a los periodos de residencia más recientes.

Nótese que la presencia de 183 días en el año en curso es suficiente para que la persona física sea considerada residente, al igual que sucede en la legislación española. No obstante, el ordenamiento jurídico norteamericano va más allá al establecer también la residencia cuando se reúnan los 183 días en un periodo de 3 años y conforme al cálculo ponderado mencionado anteriormente. Al extender el cálculo de días a años anteriores el legislador pretende sujetar a tributación al que trata de evitar la jurisdicción fiscal norteamericana residiendo en el país un número determinado de días sin llegar a 183 en un año, con la finalidad de evitar dicha jurisdicción en un año determinado.

No obstante, aun cuando una persona física reuniese los requisitos de presencia física que conforman el *substantial presence test*, esta persona se considerará no residente en EEUU si reúne los tres requisitos siguientes: a) estar físicamente presente en EEUU por menos de 183 días en el año fiscal en curso, b) mantener la residencia fiscal (*tax home*) en otro país, y c) tener una vinculación con este otro país mayor que con EEUU. No basta, por tanto, residir más de la mitad del año en un país extranjero, sino que además es necesario cumplir estos dos requisitos adicionales relativos a la vinculación de la persona física con el país extranjero cuya

¹⁴¹ Sección 7701 (b)(3)(A).

residencia se alega. Con esta excepción se pretenden evitar conflictos con otros ordenamientos jurídicos que sujetan a tributación a quienes residen 183 días en su territorio dentro del año fiscal.

Para el cálculo del número de días basta con estar físicamente presente en EEUU en cualquier momento durante el día (no es necesario estar presente las 24 horas del mismo). Asimismo, para este cómputo no deben considerarse los días en que el individuo no ha podido abandonar el país por razones médicas, los días de presencia física de trabajadores fronterizos, o los días en que la persona física ha sido funcionario diplomático o consular, profesor, estudiante o atleta profesional.

Finalmente, en el primer año de residencia legal el sujeto pasivo puede optar voluntariamente por ser considerado residente fiscal norteamericano, aun cuando no se reúnan los requisitos de presencia física que marca el *substantial presence test*. Este tipo de elección voluntaria tiene sentido en determinadas circunstancias como, por ejemplo, sería el caso de un trabajador por cuenta ajena que, al ser considerado residente fiscal, podría beneficiarse de las reducciones personales propias de todo residente y de las que no hubiere podido disfrutar en caso de estar sujeto como no residente.

4. ESTADO CIVIL

Hacemos en este apartado una breve referencia a los diferentes estados civiles, en la medida en que van a ser relevantes en los apartados relativos a los tipos de gravamen y a las reducciones de la base.

La determinación del método adecuado para la tributación de los ingresos de las personas casadas y solteras ha estado sujeto a una larga controversia en EEUU¹⁴². El estado civil es relevante en la medida que determina las reducciones que puede practicarse el contribuyente, así como el tipo impositivo al que están sujetas sus rentas. El estado civil determinante a estos efectos es el existente en el último día del año fiscal, fecha de devengo del impuesto.

La normativa fiscal distingue los siguientes estados civiles:

a) Soltero (*single*): Dentro de esta categoría entrarían las personas que no han estado casadas nunca, así como las personas viudas, divorciadas, separadas legalmente, o aquellas cuyo matrimonio haya sido anulado. En caso de que los cónyuges cuyo matrimonio haya sido anulado hubieran presentado declaraciones conjuntas en el pasado, éstos deberán presentar una declaración individual de renta complementaria correspondiente a los años no prescritos en los que el matrimonio haya sido declarado inexistente. En este caso el plazo de prescripción aplicable sería de 3 años.

b) Casado: Se consideran casados aquellos que tengan la consideración de tales conforme a la normativa estatal correspondiente con independencia de que vivan juntos o separados. En caso de fallecimiento de uno de los dos cónyuges, el sobreviviente será considerado casado a estos efectos durante el año fiscal del fallecimiento.

Los contribuyentes casados pueden optar por tributar conjunta o separadamente. En general, en la tributación conjunta los tramos impositivos y las reducciones son significativamente más altas que en el caso de tributación separada. Asimismo, hay una serie de reducciones que no

¹⁴² Ver GRAETZ, Michael– SCHENK, Deborah, 2005, cit, págs 454 y ss para una estudio del tratamiento histórico del tema.

existen en el caso de tributación separada. En general, en términos económicos resulta más beneficioso para los cónyuges optar por la tributación conjunta por cuanto que las reducciones son mayores y los tramos también son más amplios, especialmente para las rentas más altas¹⁴³. No obstante, en caso de tributación conjunta los cónyuges son responsables solidarios de la deuda tributaria y del contenido de la declaración. La ley permite al cónyuge extranjero no residente casado con un nacional norteamericano optar por tributar conjuntamente, en cuyo caso el cónyuge extranjero pasa a ser considerado residente fiscal a todos los efectos.

La legislación federal en materia de tributación conjunta fue aprobada por primera vez en 1948, sustituyendo a la anterior normativa que únicamente permitía esta opción a los cónyuges que residían en estados en los que el régimen económico matrimonial fuere el de gananciales¹⁴⁴. Hasta esta fecha cada individuo era sujeto a tributación de manera individual con independencia de su estado civil. Ello provocaba diferencias significativas en el caso de matrimonios que, de forma agregada, percibían similares rentas, si las mismas eran generadas por ambos cónyuges en partes iguales, o si existía una diferencia significativa entre los ingresos individuales de cada uno de ellos.

La normativa de 1948 calculaba el impuesto a pagar sobre la mitad de los ingresos de la unidad familiar (la base imponible se reducía a la mitad), aplicándose la misma escala que a los contribuyentes solteros, para, a continuación, doblar el impuesto a pagar, asegurándose de esta manera que los matrimonios pagaban los mismos impuestos con independencia del estado de residencia y de la distribución de los ingresos entre los cónyuges. No obstante, la reforma de 1948 colocaba en una situación de desventaja al contribuyente soltero, ya que, en un sistema progresivo como el americano, este modo de cálculo implicaba que los contribuyentes solteros pagaban más impuestos que los casados. Para atajar esta situación, el Congreso aprobó en 1969 escalas de gravamen separadas para contribuyentes solteros y casados. Esta reforma tuvo el efecto de reducir significativamente la carga fiscal en los contribuyentes

¹⁴³ Nótese que aquí nos referimos a la tributación individual o conjunta de las personas casadas, y no a la de las personas solteras.

¹⁴⁴ La tributación conjunta para los matrimonios en régimen de gananciales (*community property*) fue impuesta por la sentencias del Tribunal Supremo *Poe v Seaborn*, 282 US 101 de 1930 citada por GRAETZ, Michael-SCHENK, Deborah, 2005, cit, pag. 456.

solteros, especialmente en los tramos más altos del impuesto¹⁴⁵, pero tuvo el efecto de situar en una situación de desventaja a los matrimonios en los que los dos cónyuges tuvieran ingresos, ya que la carga fiscal combinada de los mismos resultaba ser mayor que la de los contribuyentes solteros¹⁴⁶.

En los últimos años las reformas del impuesto han estado encaminadas a reducir la penalización fiscal que soportaban los contribuyentes casados frente a los solteros (conocida como “*marriage penalty*”). La reforma de 2001 duplicó el mínimo exento para los contribuyentes casados para situarlo al mismo nivel que el de los solteros y duplicó los tramos para los contribuyentes casados en los dos primeros niveles (10% y 15%). No obstante, sigue habiendo discriminación para los contribuyentes casados en los tramos superiores. La reforma de 2012 (*The American Taxpayer Relief Act* de 2012) mantuvo la corrección parcial de los desequilibrios efectuada a través de la norma de 2001, pero continua existiendo un trato diferente en los tipos impositivos más altos.

c) Responsable de Unidad Familiar (*Head of Household*): Pueden optar por este estado civil aquellos contribuyentes que no estén casados y que paguen más de la mitad de los costes de mantenimiento del hogar familiar y tengan a su cargo a uno o más descendientes, ascendientes o pariente por vía colateral hasta el segundo grado. Los tramos 1 a 4 son más amplios para el responsable de unidad familiar que para el resto de estados civiles y, por tanto, la tributación de un contribuyente en este estado civil es menor que en el caso de un contribuyente soltero o casado que tribute separadamente.

¹⁴⁵ CHIRELSTEIN, Marvin, *Federal Income Taxation*, Foundation Press, 2005, págs. 258-261.

¹⁴⁶ El Tribunal Supremo de EEUU ha admitido el diferente tratamiento fiscal entre contribuyentes solteros y casados al considerar que la diferente tributación no interfiere de manera significativa con la decisión de contraer matrimonio y que el matrimonio es un evento que comporta un cambio significativo en la situación económica de los cónyuges. Ver *Zablocki v Redhail*, 434 US 374 (1978) citada por GRAETZ, Michael– SCHENK, Deborah, 2005, cit, pag. 457.

5. – TIPOS DE ENTIDADES

5.1. Sociedades de personas (“*Partnerships*”). 5.2. *S Corporations*. 5.3. *Limited Liability Companies*. 5.4. *RIC / REIT / REMIC*. 5.5. Fideicomisos y herencias yacentes

En este apartado realizamos una visión general de algunos tipos de entidades que también están sujetas a la legislación fiscal en materia de personas físicas y cuyo conocimiento resulta necesario para entender algunos artículos del CDI España-EEUU.

5.1.- Sociedades de Personas (“*Partnerships*”)

Conforme a la normativa fiscal norteamericana, las sociedades de personas se consideran entidades transparentes (*flow-through entities*) y, por tanto, los ingresos, gastos y deducciones son atribuidos proporcional y directamente a los socios personas físicas que tributan en las condiciones generales establecidas en la ley del impuesto sobre la renta¹⁴⁷. Las ganancias de este tipo de sociedades pasan a los socios con independencia de que se hayan distribuido o no. En este sentido, el Código fiscal trata a las sociedades de personas como un conducto a través del que se transmiten las rentas a los socios, mientras que una sociedad mercantil es sujeto pasivo del impuesto como una entidad separada.

Las sociedades de personas se contemplan como entidades con contabilidad propia a efectos de calcular las ganancias o pérdidas de las mismas que posteriormente son atribuidas a los socios. La Ley exige que dichas entidades presenten una declaración anual que se utiliza por parte de la administración tributaria a efectos informativos. Estas entidades se utilizan frecuentemente para la realización de actividades económicas y de inversión debido al tratamiento fiscal favorable que reciben los rendimientos y ganancias de capital, que están exentos de tributación a nivel de la entidad¹⁴⁸. En la medida en que no se impone un impuesto directamente sobre los rendimientos o ganancias de capital, ello permite a los socios gestionar el momento de la realización de las ganancias, así como la utilización de las deducciones.

¹⁴⁷ Las entidades de personas están reguladas en las Secciones 701 a 777 del IRC.

¹⁴⁸ MCDANIELS Paul R / AULT, Hugh, J, 2005, cit, page 28. Sobre la fiscalidad de las inversiones internacionales de las sociedades de personas, ver FORST, David L., The U.S. International Tax Treatment of Partnerships: A Policy-Based Approach. *Berkeley Journal of International Law*. Vol. 14, Issue 2, 1996.

5.2.- S Corporations

Contempladas en la sección 1361 y siguientes del *IRC*, *S Corporations* son sociedades (a) cuyo número de accionistas o socios no puede exceder de 100, (b) todos los socios han de ser personas físicas nacionales o residentes de EEUU (con la excepción de determinados *trusts* y entidades sin ánimo de lucro) y (c) solamente pueden tener una clase de acciones. La denominación de este tipo de sociedades viene del subcapítulo del Código en el que se regulan¹⁴⁹.

Se trata de entidades transparentes y, al igual que en las sociedades de personas, los ingresos, gastos y deducciones son atribuidos directa y proporcionalmente a los socios que tributan conforme al impuesto sobre la renta de las personas físicas. Es un tipo societario muy común para empresas de pequeño tamaño debido a la mayor simplicidad desde un punto de vista administrativo-fiscal, aunque los requisitos propios de las mismas hacen que sean menos flexibles que otras formas societarias. No obstante, se trata de entidades cuyo régimen jurídico es muy diferente al de las sociedades de personas, en la medida en que se trata de sociedades a las que se les aplica el régimen legal mercantil y a las que se les aplica la normativa propia del impuesto de sociedades para el cálculo del impuesto a pagar, excepto en lo que son las particularidades propias de este tipo de sociedades. Asimismo, son vehículos que no son de utilidad para un extranjero no residente o una sociedad extranjera, ya que no pueden ser accionistas en este tipo de sociedad¹⁵⁰.

5.3.- Limited Liability Companies

Se trata de tipos societarios contemplados en la legislación de nivel estatal que permiten combinar el tratamiento fiscal de una sociedad de personas (*partnership*) con la limitación de responsabilidad propia de una sociedad. Este tipo de sociedades reciben el mismo tratamiento que las sociedades de personas desde un punto de vista fiscal, por lo que son entidades transparentes cuyos socios se computan directamente los beneficios de las mismas y tributan

¹⁴⁹ Las sociedades mercantiles cuyo régimen fiscal es el propio del impuesto de sociedades se conocen como *C Corporations*.

¹⁵⁰ MCDANIELS Paul R/ AULT, Hugh, J, 2005, cit, page 29.

por el impuesto sobre la renta de las personas físicas. A diferencia de las *S corporations*, este tipo de sociedades no tienen ninguna limitación en cuanto al número y tipo de socios, así como en cuanto a su estructura de capital.

5.4.- RIC / REIT / REMIC

Existen otros tipos de entidades contempladas en el *US Tax Code* que también funcionan como entidades transparentes. Las tres entidades mencionadas a continuación están reguladas de manera muy detallada en el mismo.

*Regulated Investment Companies (RIC)*¹⁵¹, o compañías de inversión reguladas, son entidades, entre las cuales destacan los fondos de inversión (*mutual funds*), cuyos ingresos deben estar constituidos en un 90% como mínimo por dividendos, intereses y ganancias producidas por la venta de valores en general. Los accionistas de estas sociedades tributan directamente por la totalidad de los beneficios distribuidos. La sociedad tributaría únicamente por los beneficios que no se distribuyan a los socios.

*Real Estate Investment Trust (REIT)*¹⁵² son entidades en las que como mínimo el 75% de sus ingresos deben estar constituidos por rendimientos del capital inmobiliario y el porcentaje restante por rendimientos del capital mobiliario. En definitiva, los rendimientos están constituidos en su totalidad por rentas pasivas. Estas entidades por ley están obligadas a distribuir el 95% de sus beneficios como dividendos a los accionistas, que tributarían directamente por los mismos.

*Real Estate Mortgage Investment Conduit (REMIC)*¹⁵³ son entidades que son titulares de carteras de préstamos hipotecarios. Estas entidades no están sujetas a tributación y son los titulares de las participaciones los que tributan por los rendimientos.

¹⁵¹ Reguladas en las Secciones 851 a 855 y 860 del *IRC*.

¹⁵² Regulados en las Secciones 856 a 859 y 860 del *IRC*.

¹⁵³ Regulados en las Secciones 860A a 860G del *IRC*.

5.5.- Fideicomisos y herencias yacentes

Conforme a la normativa fiscal norteamericana¹⁵⁴, en general los fideicomisos (*trusts*) son entidades transparentes por cuyos ingresos tributan directamente los titulares de los mismos. La regulación de los fideicomisos es extremadamente compleja y, en función de las características de los mismos, estarán sujetos a tributación el constituyente del fideicomiso (*grantor trusts*), el beneficiario, o el fideicomiso en sí mismo. En general, los fideicomisos que distribuyen la totalidad de sus ingresos sujetan a tributación a los beneficiarios, mientras que cuando se trate de fideicomisos de acumulación se sujeta a tributación a la misma entidad.

¹⁵⁴ Regulados en las Secciones 641 a 685 del *IRC*.

6.- EL HECHO IMPONIBLE

6.1. El hecho imponible. 6.2. Rentas sujetas a tributación. 6.3. Rentas exentas de tributación.

6.1. El hecho imponible

El hecho imponible lo constituye la obtención de rentas por parte del contribuyente (Sección 1 IRC).

Conforme establece la sección 61 del IRC, rentas brutas son todos las rentas que se deriven de cualesquiera fuente (“*all income from whatever source derived*”)¹⁵⁵, salvo en aquellos casos en que la ley establezca una excepción. El legislador a través de una cláusula de carácter general declara sujetos a tributación por el impuesto sobre la renta a todo tipo de rentas (incluso los ingresos ilícitos también deberían considerarse sujetos a tributación¹⁵⁶) para, a continuación, enumerar en la misma Sección, con carácter enunciativo, aunque no exhaustivo (*including, but not limited to*), una serie de ingresos que se consideran incluidos dentro de la definición de rentas.

En dicho artículo se declaran sujetos a tributación los siguientes tipos de rentas:

- (1) Remuneraciones por la prestación de servicios, incluyendo honorarios, comisiones, remuneración en especie, y elementos similares.
- (2) Ingresos brutos derivados de una actividad de negocios.
- (3) Ganancias derivadas de transacciones sobre la propiedad.
- (4) Intereses.
- (5) Alquileres.
- (6) Cánones.
- (7) Dividendos.
- (8) Pensiones compensatorias entre cónyuges.
- (9) Pagos vitalicios (*annuities*).

¹⁵⁵ Sección 61: “*Except as otherwise provided in this subtitle, gross income means all income from whatever source derived, including (but not limited to) the following items: ...*”

¹⁵⁶ WHITTENBURG, Gerald – ALTUS, Martha, *Income Tax Fundamentals*, South-Western, 2009, pág. 2.2.

- (10) Ingresos de contratos de seguros.
- (11) Pensiones.
- (12) Ingresos por condonación de deudas.
- (13) Distribución de beneficios en las sociedades de personas.
- (14) Ingresos procedentes de un causante no incluidos en el testamento.
- (15) Ingresos derivados de la participación en una fiducia.

La intención del legislador es despejar cualquier duda que pueda haber sobre los ingresos enumerados; en la medida en que los ingresos estén incluidos en la lista anterior la intención declarada del legislador es que formen parte de los ingresos brutos.

Asimismo, las Secciones 71 a 90 especifican una serie de rentas que también deben considerarse como ingresos, mientras que las Secciones 101 a 150 enumeran una serie de conceptos que deben excluirse del concepto de rentas.

En ningún caso la lista de rentas enumeradas en estos artículos debe considerarse exhaustiva y, tanto la jurisprudencia como la administración tributaria, así lo han manifestado a través de reiteradas sentencias y resoluciones.

El concepto de renta contenido en la cláusula general de este artículo ha sido objeto de interpretaciones diversas por parte del Tribunal Supremo de EEUU. Así, en el caso *Eisner v Macomber* de 1920 el alto tribunal interpretó que por renta debería entenderse “las ganancias derivadas del trabajo, capital o de ambos combinados”. Tal interpretación dejaba fuera del concepto de rentas los ingresos que no estuvieran relacionados con el trabajo o capital, tales como premios, indemnizaciones o subsidios, entre otros.

El Tribunal Supremo cambió de criterio en el caso *Commissioner v Glenshaw Glass Co* de 1955 al decidir sobre una cuestión relacionada con el pago de una indemnización que el demandado consideraba que no formaba parte del concepto de renta. El alto tribunal abandonó la cuestión de fuente (trabajo o capital) de la renta que había mantenido hasta entonces para pasar a hablar de acceso a enriquecimiento realizado (“*accession to wealth, clearly realized,*

and over which the taxpayers have complete dominion”). El concepto clave, por tanto, pasa a ser el de enriquecimiento y no el del origen de la renta en el trabajo o capital, por lo que se considera que cualquier renta que produzca un enriquecimiento del sujeto pasivo está incluida en este concepto. La interpretación de esta Sentencia se ha mantenido hasta nuestros días y es improbable que el alto tribunal vuelva a una interpretación restrictiva como la que había hecho en 1922¹⁵⁷.

6.2.- Rentas sujetas a tributación

Las secciones 71 a 90 del *IRC* contienen una serie de rentas que deben considerarse incluidas dentro de la base imponible¹⁵⁸. Tal como hemos mencionado, no se trata de una relación exhaustiva, sino que a través de estas secciones se pretende aclarar que una serie de ingresos, cuya inclusión en la base imponible del impuesto pudiera resultar cuestionable, forman parte de la misma. Así, están incluidas en la base imponible las pensiones alimenticias y compensatorias entre cónyuges como consecuencia de separación o divorcio, pero quedan excluidas las pensiones alimenticias de los hijos¹⁵⁹; los premios y recompensas¹⁶⁰; los seguros de vida proporcionados por los empleadores en la cuantía que exceda de 50.000\$, siempre y cuando se beneficien la mayor parte de los empleados de la empresa¹⁶¹; el subsidio de desempleo¹⁶²; las pensiones satisfechas por el sistema público de pensiones con el límite del 85% de las mismas¹⁶³.

Los ingresos del trabajo deben incluir todo tipo de remuneración dineraria o no, incluyendo salarios, incentivos, propinas, remuneraciones en especie, aportaciones a planes de pensiones (con las limitaciones que veremos más adelante), opciones sobre acciones, seguros de vida o

¹⁵⁷ CHIRELSTEIN, Marvin A, *Federal Income Taxation*, Foundation Press, 2005, pág. 11.

¹⁵⁸ Para un estudio más detallado de las rentas, ver CHIRELSTEIN, Marvin A, 2005, cit, pág. 13 y ss; ABRAMS, Howard E. and DOERNBERG, Richard L. *Essentials of United States Taxation*. Wolters Kluwer 1999, pág. 1-13 y ss; GRAETZ, Michael- SCHENK, Deborah, 2005, cit, págs. 91 y ss

¹⁵⁹ Sección 71. Como veremos más adelante, el art. 20.4 del CDI España-EEUU otorga la competencia tributaria de las pensiones alimenticias a favor de los hijos al Estado del pagador de las mismas, a diferencia de lo que sucede en el MCOCDE, por cuanto que estas prestaciones están exentas de tributación en EEUU.

¹⁶⁰ Sección 74.

¹⁶¹ Sección 79.

¹⁶² Sección 85.

¹⁶³ Sección 86.

accidentes (a partir de una cierta cantidad). Las indemnizaciones por despido están incluidas en el concepto de ingresos del trabajo y, por ende, sujetas a tributación en su totalidad.

Las pensiones de jubilación satisfechas por el sistema público de pensiones están sujetas a tributación, pero con unas exenciones generosas. El planteamiento del legislador es que dichas pensiones han sido financiadas en un 50% a través de las contribuciones efectuadas por el trabajador a lo largo de su vida laboral (el restante 50% a través de las contribuciones efectuadas por el empleador), por lo que se les proporciona un tratamiento fiscal favorable en lo que correspondería a las aportaciones del trabajador. La cuantía de las mismas sujeta a tributación dependerá del importe de la pensión y de los otros ingresos del contribuyente¹⁶⁴.

El pago de pensiones públicas de jubilación no está sujeto a retención en el caso de nacionales norteamericanos (con independencia de su lugar de residencia) o extranjeros residentes en EEUU. En el caso de extranjeros no residentes, los pagos estarán sujetos a una retención del 30% sobre el 85% del importe de la pensión recibida.

6.3.- Rentas exentas de tributación

Las secciones 101 a 140 del *IRC* relacionan una serie de ingresos que están exentos de tributación.

Por su naturaleza, quedan excluidos de este impuesto los bienes adquiridos por herencia, legado o donación¹⁶⁵, ya que están sujetos a los impuestos que gravan estos actos. Por disposición legal, y con la finalidad de facilitar la financiación de entes estatales y locales,

¹⁶⁴ Para dicho cálculo la ley establece una cuantía base que para el año fiscal 2015 está establecida en 25.000\$ para contribuyentes solteros (32.000\$ para contribuyentes casados). En caso de que la suma de la mitad de la pensión de jubilación del contribuyente y la totalidad de los otros ingresos de dicho contribuyente (sin reducirlos por las deducciones *foreign earned income* o *foreign housing*), cualquiera que fuere su naturaleza, exceda la suma de la cuantía base y la exención propia de su estado civil (6.300 \$ para contribuyentes solteros y 12.600 \$ para casados), la base imponible estará constituida por el 50% de la pensión de jubilación. En caso de que exceda de 34.000\$ (44.000\$ contribuyentes casados), la base imponible estará constituida por el 85% de la pensión. En caso de que esté por debajo de la cuantía base mencionada inicialmente, la pensión generalmente estará exenta de tributación. Sobre dicha base imponible se aplica la escala de gravamen ordinaria. Por tanto, las pensiones reciben una tributación favorable cuando se trate de individuos de bajo poder adquisitivo. En los demás casos, estarán exentas en un 15%.

¹⁶⁵ Sección 102.

están excluidos de tributación los intereses de los bonos y obligaciones emitidos por los estados y municipios¹⁶⁶. También están excluidas las rentas percibidas por los estados, municipios y sus subdivisiones políticas¹⁶⁷.

En general, están excluidas de tributación las indemnizaciones percibidas por daños y lesiones¹⁶⁸. En particular, están excluidas: a) los pagos percibidos por lesiones y enfermedades producidas en el ámbito laborales; b) cualquier tipo de indemnizaciones percibidas, por decisión judicial o acordada extra-judicialmente, por daños físicos personales y enfermedad; c) las indemnizaciones recibidas de un seguro médico o de accidentes por daños físicos personales y enfermedad, con la excepción que se menciona a continuación. En este último caso, la indemnización estará sujeta a tributación en caso de que la misma proceda de un contrato de seguro satisfecho por el empleador o en el que las primas satisfechas por el empleador no hayan sido integradas en los ingresos brutos del empleado en los ejercicios fiscales en los que se haya efectuado el pago de las mismas¹⁶⁹. Conforme a lo mencionado anteriormente, están excluidas de esta enumeración las indemnizaciones por despido, por cuanto que se consideran ingresos del trabajo.

Están excluidas de la base imponible las ganancias de capital producidas por la venta de la residencia principal del contribuyente hasta el límite de 250.000\$ (500.000\$ en caso de declaración conjunta) siempre que en el periodo de los 5 años inmediatamente anteriores a la fecha de la enajenación: a) el contribuyente haya sido propietario de la misma por un periodo mínimo de 2 años (*ownership test*); y b) el contribuyente haya residido en la misma por un periodo mínimo de 2 años (*residence test*)¹⁷⁰. Asimismo, el contribuyente no puede haberse practicado una exención por este mismo concepto en el plazo de 2 años anteriores a la fecha de la venta. En caso de que no se reúna alguno de estos requisitos, la normativa permite aplicarse una exención por una cuantía más reducida siempre que el incumplimiento de alguno de estos requisitos obedezca a una serie de motivos tasados en la ley (cambio lugar de trabajo,

¹⁶⁶ Sección 103 *IRC*.

¹⁶⁷ Sección 115 *IRC*.

¹⁶⁸ Sección 104 *IRC*.

¹⁶⁹ Sección 105 *IRC*.

¹⁷⁰ Sección 12 *IRC*. Esta exclusión es similar a la reinversión de vivienda habitual prevista en el art. 38 LIRPF.

motivos de salud, y otras circunstancias sobrevenidas). Nótese que no se requiere que los ingresos procedentes de la venta se destinen a la adquisición de una nueva vivienda habitual.

Finalmente, la normativa excluye de la base imponible las becas¹⁷¹, así como un amplio y generoso abanico de diferentes tipos de remuneración en especie proporcionadas por los empleadores¹⁷², aunque en general, para que resulten excluidas de la base imponible, en la mayoría de estos casos la ley exige que esta remuneración en especie beneficie a todos los trabajadores de la empresa y no se limiten a un grupo restringido de empleados.

¹⁷¹ Sección 117.

¹⁷² Sección 125 y siguientes.

7. GANANCIAS Y PÉRDIDAS PATRIMONIALES

Como veremos en el Capítulo IV, en materia de ganancias y pérdidas patrimoniales, el CDI se limita a distribuir la potestad tributaria entre los Estados y se remite a la legislación interna de cada Estado para la determinación del régimen fiscal aplicable a las ganancias y pérdidas patrimoniales.

La tributación de los incrementos de patrimonio ha sido probablemente uno de los temas que ha generado más controversia y debate por parte de la doctrina norteamericana. Durante los primeros años de existencia del impuesto sobre la renta se había llegado a cuestionar si el concepto de ingresos incluía a las ganancias patrimoniales. Asimismo, por cierto tiempo también se cuestionó si la Decimosexta Enmienda era lo suficientemente amplia como para autorizar al Congreso la imposición de un impuesto sobre las ganancias de capital¹⁷³. El Tribunal Supremo falló a favor de la interpretación más amplia de la Decimosexta Enmienda en el caso *Merchants' Loan and Trust Co v Smetanka*, 255 US 509 de 1921¹⁷⁴.

La normativa fiscal norteamericana tradicionalmente ha concedido un trato de favor a los incrementos de capital a largo plazo, ya sea por sujetarlos a un tipo impositivo más bajo que a los ingresos ordinarios, o simplemente por excluir de tributación una parte de los mismos. El tipo máximo vigente aplicable a los incrementos de capital a largo plazo está en el 20%¹⁷⁵, mientras que el tipo marginal federal vigente aplicable a los ingresos ordinarios está en el 39.6%.

Con anterioridad a la reforma fiscal de 1986, el 60% de los incrementos de capital a largo plazo estaban exentos de tributación. A partir de esta reforma, en la que el tipo marginal ordinario máximo se redujo hasta el 28%, los incrementos de capital en el IRPF pasaron a tributar al mismo tipo que los ingresos ordinarios, al considerar el legislador que los rendimientos de capital a largo plazo normalmente son generados por contribuyentes de alto poder adquisitivo y éstos ya se beneficiaban de la reducción drástica de los tipos ordinarios

¹⁷³ GRAETZ, Michael – SHENK, Deborah, 2005, cit, pág. 526.

¹⁷⁴ GRAETZ, Michael – SHENK, Deborah, 2005, cit, pág. 526 .

¹⁷⁵ Sección 1 (h) IRC.

que se había aprobado en esta reforma. Este tratamiento igualitario entre ingresos ordinarios y ganancias de capital se mantuvo hasta la reforma fiscal de 1990, en la que el tipo marginal ordinario pasó al 31%. En la reforma de 1993 el tipo ordinario marginal se aumentó hasta el 39.6%, pero el correspondiente a las ganancias de capital se mantuvo en el 28%. En la ley de 1997 el tipo correspondiente a los mismos se redujo hasta el 20% (15% para rendimientos superiores a 18 meses). En la reforma fiscal de 2003¹⁷⁶ los tipos aplicables a los incrementos de patrimonio a largo plazo fueron reducidos hasta el 15% para la generalidad de los contribuyentes y al 5% para los contribuyentes en los dos tramos más bajos de la escala de gravamen. Finalmente, con la reforma fiscal de 2012¹⁷⁷, los tipos impositivos para las ganancias patrimoniales se han reducido al 0% para los dos tramos inferiores de la escala ordinaria, pero se ha añadido un tramo adicional del 20% sobre las ganancias patrimoniales, que se aplica a los contribuyentes situados en el nuevo tramo de la escala ordinaria del 39.6% que se ha añadido en la reforma fiscal de 2012.

La intención del legislador al otorgar un tratamiento preferencial a los rendimientos de capital a largo plazo, obedece fundamentalmente a dos tipos de consideraciones: a) Mitigar el impacto de la progresividad de los tipos impositivos en el impuesto sobre la renta. En la medida en que los rendimientos de capital a largo plazo se generan típicamente en un plazo de varios años, resultaría injusto, desde un punto de vista del principio de equidad fiscal, que se les sujete a los mismos tipos impositivos progresivos que a las rentas generadas en un solo año; b) Favorecer e incentivar la movilidad del capital. Por medio de este trato preferencial se pretende que sean consideraciones de tipo económico (y no fiscal) las que determinen que se tomen unas decisiones de inversión sobre otras¹⁷⁸.

Para evitar los dos efectos mencionados en el párrafo anterior, el legislador podría haber optado por exigir que se aplique una suerte de criterio de devengo anual de los incrementos de capital, así como eximir de tributación los incrementos de capital que sean reinvertidos inmediatamente después de su realización, pero ha preferido una solución más directa y simple de aplicar como la vigente consistente en otorgar a los incrementos de patrimonio a largo

¹⁷⁶ *Jobs and Growth Tax Relief Reconciliation of 2003.*

¹⁷⁷ *American Taxpayer Relief Act of 2012.*

¹⁷⁸ CHIRELSTEIN, Marvin A, 2005, cit, pág. 364.

plazo un tratamiento preferencial¹⁷⁹. Téngase en cuenta que el tipo del 15% es el correspondiente al segundo tramo de la escala de gravamen, cuando la inmensa mayoría de los contribuyentes que obtienen ganancias de capital están en tramos superiores por sus ingresos ordinarios, por lo que este tratamiento preferencial corrige incluso en exceso cualquier efecto no deseado de la progresividad en el impuesto. Así, en el caso de que se tributara conforme al criterio de devengo a lo largo de los años en que se ha generado la ganancia de capital, el tipo marginal aplicable a contribuyentes de alto poder adquisitivo sería con certeza superior al tipo preferencial del 15%.

A efectos de determinar la existencia de una ganancia de capital, el Código fiscal norteamericano define activo patrimonial (*capital asset*) como “propiedad de la cual sea titular el contribuyente”¹⁸⁰. La jurisprudencia del Tribunal Supremo ha tenido un papel muy activo en la delimitación de este concepto que la norma fiscal define de una manera tan genérica.

Las ganancias y pérdidas de capital pueden ser a largo y corto plazo¹⁸¹. Se entiende por ganancias patrimoniales a largo plazo las generadas en un periodo superior a 1 año, mientras ganancias a corto plazo son las producidas en un plazo inferior a 1 año. Las primeras tributan a los tipos preferenciales del ahorro mencionados anteriormente, en cuanto que las segundas lo hacen a los tipos ordinarios¹⁸².

Cuando existen en un mismo ejercicio fiscal ganancias y pérdidas patrimoniales a corto y largo plazo, el cálculo del impuesto a pagar por las mismas se efectúa conforme al proceso establecido en dicha Sección 1.222. En caso de que existan ganancias patrimoniales netas a corto y largo plazo, las primeras tributan a los tipos ordinarios y las segundas al tipo del 15% ó 20% (0% para los contribuyentes en los dos tramos más bajos). En caso de que existan pérdidas netas tanto a corto como a largo plazo, las mismas pueden combinarse y compensarse

¹⁷⁹ CHIRELSTEIN, Marvin A, 2005, cit, pág. 365.

¹⁸⁰ Sección 1221 IRC.

¹⁸¹ Sección 1222 IRC.

¹⁸² La normativa tributaria tradicionalmente ha otorgado un tratamiento fiscal diferenciado a las ganancias de capital según el plazo de generación de las mismas, a diferencia de lo que sucede actualmente con la normativa fiscal española que, a raíz de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, han pasado a tener el mismo tratamiento fiscal.

con ingresos ordinarios hasta 3.000\$¹⁸³. En el supuesto de que existan ganancias netas en una categoría y pérdidas netas en la otra, las unas pueden ser compensadas con las otras. En este último caso, si hay más ganancias netas a corto plazo que pérdidas a largo plazo, el exceso se considera ganancia a corto plazo y tributa a los tipos ordinarios, y si hay más ganancias netas a largo plazo que a corto plazo, el exceso se considera una ganancia a largo plazo y tributa al tipo del 15% ó 20%.

La limitación hasta 3.000\$ en la deducción de las pérdidas patrimoniales a largo plazo es una consecuencia natural del hecho de que la existencia de pérdidas depende del momento de realización de las mismas, por lo que si no existiera una limitación en el importe de los ingresos ordinarios contra los que se pueden compensar, el contribuyente aceleraría la realización de las pérdidas, pero diferiría la realización de las ganancias. Por otro lado, las pérdidas no deducidas pueden acumularse y deducirse en ejercicios futuros sin limitación temporal en cuanto al número de años a lo largo de los cuales puede realizarse esta compensación¹⁸⁴.

¹⁸³ Sección 1211 *IRC*.

¹⁸⁴ En el ordenamiento jurídico español, desde la reforma de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, las pérdidas patrimoniales únicamente pueden compensarse con ganancias patrimoniales, o con otros rendimientos del capital mobiliario a razón de un 25% anual (no con ingresos ordinarios), durante los cuatro años siguientes a la realización de las pérdidas (art. 49 LIRPF).

8. REDUCCIONES DE LA BASE IMPONIBLE¹⁸⁵

8.1. Reducciones o mínimos exentos personales. 8.1.1. Mínimo exento general (*standard deduction*) 8.1.2 Reducciones específicas (*itemized deductions*). 8.2 Gastos incurridos en la realización de una actividad económica. 8.3 Aportaciones a planes de pensiones.

Como veremos más adelante, el art. 1.2 del CDI España-EEUU establece que el Convenio no podrá limitar las exenciones, deducciones, créditos o cualquier otra desgravación que establezcan las leyes de los Estados contratantes. Por tanto, resulta relevante conocer lo que establece la normativa interna de EEUU, que será aplicable a los residentes y nacionales de aquel país, con independencia de lo que establezca el Convenio.

La normativa fiscal norteamericana contempla unas reducciones o exenciones (mínimos exentos) aplicables sobre la base imponible cuya finalidad es adecuar el impuesto a la capacidad económica del contribuyente. Estas exenciones se aplican sobre la base imponible ajustada del impuesto (*adjusted gross income*)¹⁸⁶. Algunas de estas reducciones son necesarias para calcular correctamente el importe de las rentas sujetas a tributación (por ejemplo, los gastos relacionados con actividades económicas), mientras que otras responden a incentivos que el legislador otorga a ciertas inversiones o actividades que desea fomentar (por ejemplo, las reducciones por intereses incurridos por préstamos hipotecarios, las donaciones a entidades sin ánimo de lucro o las aportaciones a planes de pensiones).

El régimen de exenciones de la base imponible y deducciones de la cuota tiene un impacto económico significativo en la determinación del tipo efectivo del impuesto y, en consecuencia, en la recaudación por este impuesto. Todas las propuestas de reforma de la fiscalidad norteamericana, tanto de persona físicas como jurídicas, efectuadas en los últimos años han

¹⁸⁵ A efectos de terminología, utilizamos el vocablo exención, reducción o mínimo exento para referirnos a reducciones que se aplican sobre la base imponible, mientras que utilizamos el término deducción para referirnos a las que se practican sobre la cuota o impuesto a pagar. En la normativa norteamericana se utiliza el vocablo *tax exclusion o deduction* para referirse a las que se aplican sobre la base imponible, mientras que se utiliza el término *tax credit* cuando se aplican sobre la cuota.

¹⁸⁶ Para la definición de *adjusted gross income*, ver apartado 2.2. Impuesto Federal sobre la Renta de las Personas Físicas

incluido una modificación significativa de las reducciones y gastos fiscalmente deducibles en general.

En los apartados siguientes examinamos, en primer lugar, las reducciones o exenciones personales, y, a continuación, de manera breve, los gastos incurridos en la realización de una actividad económica a los que se refiere la Sección 162. La cantidad resultante de estos ajustes constituirá la base sobre la que se aplicará la escala de gravamen que veremos en el apartado siguiente.

Si bien la definición de ingresos brutos conforme establece la sección 61 IRC es muy amplia¹⁸⁷, no sucede lo mismo con la interpretación que debe hacerse de los ajustes que puedan practicarse sobre la base imponible. Así, mientras que la sección 162 IRC establece que son deducibles todos los gastos ordinarios y necesarios incurridos en la realización de una actividad profesional o empresarial, la sección 262 IRC establece que, excepto en aquellos casos establecidos expresamente en la ley, no se permitirá ninguna deducción por gastos personales y familiares (*personal, living and family expenses*). Por tanto, sin perjuicio de lo establecido para las actividades económicas, el contribuyente únicamente podrá aplicarse las reducciones y mínimos exentos que específicamente marque la ley.

8.1. Reducciones o mínimos exentos personales

La normativa fiscal norteamericana permite al contribuyente optar entre aplicarse sobre la base imponible ajustada un mínimo exento de carácter general (*standard deduction*), cuyo importe viene marcado por la ley y es objeto de revisión cada año para adecuarlo al incremento de precios al consumo, o bien aplicarse unas reducciones específicas por unos gastos efectivamente incurridos y por los conceptos específicos que marca la ley. Ambas opciones son excluyentes entre sí, es decir, el contribuyente que opte por aplicarse el mínimo exento general no puede practicarse las reducciones específicas y viceversa.

¹⁸⁷ Los ingresos brutos son todas las rentas que se deriven de cualesquiera fuente.

Asimismo, la normativa fiscal permite al contribuyente aplicarse un mínimo exento adicional en función del número de dependientes, que es compatible tanto con el mínimo exento general como con las reducciones específicas¹⁸⁸. La cuantía resultante de aplicar el mínimo exento general, o las exenciones específicas, y el mínimo exento por dependientes constituye la base liquidable (*taxable income*) del impuesto.

8.1.1. Mínimo exento general (*standard deduction*)¹⁸⁹

Establecido por primera vez en 1944, permite al contribuyente practicarse una exención única de su base imponible por el importe fijo que marca la ley, en lugar de deducirse de su base imponible ajustada los gastos efectivamente incurridos correspondientes a los conceptos específicos cuya exclusión de la base imponible autoriza la normativa. La existencia de este mínimo exento¹⁹⁰ obedece a dos tipos de consideraciones: (a) excluir del pago del impuesto a un mínimo vital de ingresos, modulando de esta manera la escala de gravamen, excluyendo del impuesto a los contribuyentes o rentas que estén por debajo del mismo y (b) facilitar la gestión administrativa del impuesto al no tener el contribuyente que justificar, y la administración tributaria verificar, que se ha incurrido en estos gastos.

¹⁸⁸ Para el año fiscal 2015 dicho mínimo exento personal queda establecido en 4.000 \$ por cada descendiente menor de 19 años (menor de 24 años en caso de que sea estudiante) o cónyuge económicamente dependiente del contribuyente. Esta exención desaparece progresivamente a partir de determinados niveles de renta (258.250\$ para contribuyentes solteros y \$309.300 para contribuyentes casados en régimen de tributación conjunta).

¹⁸⁹ Contemplado en la Sección 151 *IRC*, el mínimo exento general es el equivalente norteamericano del mínimo exento del art. 57 *LIRPF* española. La particularidad norteamericana consiste en que el contribuyente debe optar entre aplicarse este mínimo exento general o bien aplicarse de manera individualizada las otras exenciones específicas que contempla la ley.

¹⁹⁰ El importe de esta exención para el año fiscal 2015 está establecido en 6.300\$ para un contribuyente soltero y en 12.600\$ para un contribuyente que opta por tributación conjunta. La exención se aumenta en 1.550\$ adicionales (1.250\$ en caso de tributación conjunta) para mayores de 65 años. El mínimo exento, por imperativo legal, es objeto de actualización cada año para adecuarlo al aumento del coste de vida. El importe de esta exención general aumentó significativamente a raíz de la reforma fiscal de 1986 con el objetivo de beneficiar a contribuyentes de nivel económico medio y bajo. Recordemos que al mínimo exento general hay que sumar el mínimo personal mencionado anteriormente. A título de ejemplo, para un contribuyente casado con tres hijos y cuyo cónyuge sea económicamente dependiente del mismo que opte por tributación conjunta, quedarán exentas de tributación las rentas por un importe total de 28.600\$ calculadas de la siguiente manera: 12.600\$ (mínimo exento) + (4.000 (exención por dependientes) x 4) = 28.600\$. A título comparativo, en España el mínimo exento para el año 2015 está en 5.550€ anuales (art. 57 *LIRPF*) y las deducciones por dependientes están en 2.400€ por el primer descendiente, 2.700€ por el segundo, 4.000€ por el tercero y 4.500€ por el cuarto y siguientes (art. 58 *LIRPF*). Aplicado al mismo ejemplo, en España estarían exentos de tributación 20.100 € para una familia de tres hijos, una cantidad inferior a la contemplada en EEUU una vez ajustada por tipo de cambio.

Para el contribuyente tendrá sentido optar por el mínimo exento general cuando el importe de la misma sea superior a la suma de las exenciones específicas que pudiere aplicarse dicho contribuyente. Por tanto, en términos económicos, para el contribuyente el beneficio fiscal incremental de aplicarse las reducciones específicas lo constituye la diferencia entre la suma de las mismas y el mínimo exento general. Por último, el mínimo exento general facilita el trabajo administrativo del contribuyente, en la medida en que no requiere ningún tipo de justificación documental, a diferencia de lo que ocurre con las reducciones específicas.

8.1.2. Reducciones específicas (*itemized deductions*)

Las reducciones específicas (*itemized deductions*) consisten en una serie de conceptos que la norma fiscal permite que el contribuyente se deduzca de su base imponible ajustada. Estas reducciones se dividen principalmente en tres grandes categorías según el tipo de dispendio económico de que se trate¹⁹¹.

En primer lugar, (1) estarían gastos involuntarios y sobrevenidos que son lo suficientemente elevados como para consumir una parte significativa de los ingresos del contribuyente y que, en consecuencia, reducirían la capacidad económica del mismo. En esta categoría estarían los gastos médicos extraordinarios y las pérdidas en el patrimonio personal producidas por accidentes o catástrofes naturales. En segundo lugar, (2) estarían aquellos gastos que, por razones de política económico-fiscal, el legislador quiere fomentar e incentivar. En esta categoría estarían las deducciones por los intereses pagados por préstamos hipotecarios, así como las donaciones a entidades sin ánimo de lucro. Por último (3), los tributos satisfechos por el contribuyente a los estados y municipios por el impuesto sobre la renta, los impuestos sobre ventas al por menor (*sales tax*), y los impuestos sobre la propiedad. Por medio de esta tercera categoría el legislador trata de moderar las diferencias impositivas que existen entre los distintos estados y municipios, que a su vez influyen en la capacidad económica del sujeto pasivo.

¹⁹¹ CHIRELSTEIN, Marvin A, 2005, pág. 184.

En la medida en que las exenciones específicas se aplican sobre la base imponible ajustada del contribuyente, el impacto económico para el contribuyente dependerá del tipo marginal en que se encuentre el mismo¹⁹². Para igualar el impacto fiscal de las mismas, han habido propuestas para sustituir el sistema actual por uno en el que el contribuyente pueda deducirse un porcentaje único por las exenciones específicas¹⁹³.

El importe total de las exenciones específicas está limitado en un porcentaje de la base imponible ajustada del contribuyente con la finalidad de restringir el beneficio económico de las mismas para los contribuyentes de alto poder adquisitivo¹⁹⁴. La última modificación de este límite¹⁹⁵ ha tenido lugar a través de la *American Taxpayer Relief Act* de 2012¹⁹⁶.

8.1.2.1 Gastos médicos y pérdidas por accidentes o catástrofes naturales

La Sección 213 permite al contribuyente aplicarse una reducción por todos los gastos médicos y odontológicos, no cubiertos por un contrato de seguro, incurridos por el propio contribuyente, su cónyuge y descendientes. En esta exención se incluirían todos los desembolsos efectuados durante el año fiscal para el diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades, adquisición de medicamentos, estancias hospitalarias, gastos de transporte para recibir tratamiento médico y la adquisición de material médico y prótesis en general. En esta exención también se incluyen las primas pagadas para la contratación de seguros médicos.

¹⁹² Así para un contribuyente en el tipo marginal del 35%, las donaciones que éste efectúe a entidades sin ánimo de lucro tendrán un coste económico real para el mismo de 65 centavos por cada dólar donado, mientras que para un contribuyente en el tipo marginal del 15%, el coste económico real de la donación será de 85 centavos.

¹⁹³ CHIRELSTEIN, Marvin A, 2005, pág. 186.

¹⁹⁴ Contemplada en la Sección 68 *IRC*, esta norma se conoce como *Pease Limitation* por el Senador Donald Pease que fue quien lideró en su día su establecimiento.

¹⁹⁵ El límite para 2015 se establece en 258.250\$ para contribuyentes solteros y en 309.900\$ para contribuyentes casados que efectúan declaración conjunta. A partir de este límite, el importe de las exenciones específicas se reduce en un 3% del importe que la base imponible ajustada del contribuyente excede dichos límites con la limitación de que las exenciones específicas no sean reducidas en más de un 80%.

¹⁹⁶ El límite de las reducciones específicas ha sido una de las disposiciones que ha sufrido mayores modificaciones en los últimos años. En la *Tax Relief Reconciliation Act* del año 2001, y con efectos a partir de 2006, se estipuló que dicha limitación global se eliminaba progresivamente hasta llegar a su desaparición total en 2010. Como sucedió con muchas de las modificaciones fiscales de la época, el legislador únicamente reguló hasta un determinado año (en este caso 2010), por lo que a partir de 2011, volvía a ser aplicable el régimen anterior. El Congreso aprobó en 2010 la *Tax Relief Unemployment Insurance Reauthorization and Job Creation Act* en virtud de la cual se extendía en dos años más la eliminación de dicha limitación (hasta el ejercicio fiscal 2012). Con la aprobación de la *Taxpayer Relief Act* en 2012 se ha vuelto a reinstaurar una limitación al importe total de las reducciones específicas en la cuantía mencionada en el la nota anterior.

La normativa limita esta deducción a los gastos médicos cuyo importe en su conjunto exceda el 7.5% de la base imponible ajustada (*adjusted gross income*) del contribuyente. El objetivo de esta limitación no es otro que discriminar entre lo que serían gastos médicos habituales y de importe relativamente módico, de lo que serían gastos sobrevenidos por importes elevados que podrían comportar un impacto significativo en la capacidad económica del contribuyente.

La Sección 165 permite al contribuyente aplicarse una exención por las pérdidas incurridas como consecuencia de un siniestro (*incendio, tormenta, naufragio, o cualquier otro siniestro, o robo*), siempre y cuando no hayan sido sufragadas por una compañía aseguradora. No obstante, en este caso no son deducibles las primas pagadas a las compañías de seguros por este tipo de cobertura¹⁹⁷.

El importe de la deducción lo constituye la diferencia entre el valor del bien del contribuyente antes y después del siniestro, siempre que no exceda el coste original que el contribuyente pagó por el mismo. En caso de que la pérdida sea sufragada parcialmente por una compañía aseguradora, el importe de la deducción se reducirá en la cuantía cubierta por el seguro.

Al igual que en el caso anterior, la normativa fiscal limita el importe de esta deducción a los daños que, en este caso, en su conjunto, excedan del 10% de la base imponible ajustada del contribuyente. Asimismo, para evitar la deducción por siniestros de poca envergadura, la ley únicamente permite la exención por encima de 100 \$ por cada siniestro.

8.1.2.2 Intereses por préstamos hipotecarios y donaciones a entidades sin ánimo de lucro

La Sección 163 *IRC* permite al sujeto pasivo practicarse una exención por los intereses pagados por los préstamos hipotecarios dentro de los límites y con los requisitos que marca la

¹⁹⁷ El término siniestro ha sido interpretado ampliamente e incluye, además de los eventos mencionados anteriormente que contempla la ley, las pérdidas producidas como consecuencia de accidentes de vehículos de motor (siempre que no haya habido negligencia), terremotos, erupciones volcánicas, actos terroristas, secuestros, estafa, esquemas piramidales y, en general, las pérdidas o daños producidas por cualquier tipo de evento sobrevenido e inesperado.

ley. La normativa americana permite deducirse los intereses pagados por la adquisición de un bien inmueble con financiación ajena, sin ninguna limitación en cuanto al importe de dichos intereses, aunque con una generosa limitación en cuanto al principal. No se trata, por tanto, de una deducción por los gastos incurridos (financieros o no) en la adquisición de una vivienda habitual hasta una cantidad máxima, como establece la legislación española¹⁹⁸. A efectos de esta exención, tienen el tratamiento de intereses y, por tanto, podrán ser objeto de exención, las comisiones de apertura de un préstamo hipotecario, las penalizaciones por pago anticipado del mismo, las comisiones por pago atrasado, y los gastos de un seguro de pago de la hipoteca

Con anterioridad a la reforma de 1986, la normativa permitía que el sujeto pasivo se aplicara una exención por los intereses pagados por todo tipo de financiación ajena, con independencia de que se tratase o no de préstamos hipotecarios. En dicha reforma se añadió el párrafo (h) a la Sección 163 a través del cual se suprimió la posibilidad de practicarse una deducción por los intereses pagados por préstamos que no estuvieran destinados a la adquisición de un inmueble, por lo que desde entonces ha pasado a limitarse únicamente a préstamos hipotecarios. Aunque no contemplada en este artículo, la otra excepción a la no deducibilidad de los intereses por préstamos personales la constituye los préstamos para la consecución de estudios superiores, cuyos intereses son deducibles con los límites que marca la ley¹⁹⁹.

La base de los intereses objeto de esta exención la constituye el préstamo hipotecario cuyo importe no puede exceder del coste de adquisición del inmueble y de las mejoras realizadas en el mismo. Esta base, que incluiría tanto la residencia habitual como una segunda residencia, no podrá exceder de 1.000.000 \$ por ejercicio fiscal²⁰⁰. Asimismo, también se permite la deducción del interés pagado por segundas hipotecas (*home equity loans*) o préstamos

¹⁹⁸ En la normativa fiscal española vigente hasta 2012, conforme al artículo 68.1 LRPF, el contribuyente podía deducirse hasta el 15% (régimen general) de las cantidades satisfechas para la adquisición, construcción, ampliación o rehabilitación de la vivienda habitual con el límite máximo de 9.015 €. La base de la deducción la constituía las cantidades satisfechas por el contribuyente, incluidos los gastos y tributos que haya generado la operación. En el caso de que la adquisición se efectuase con financiación ajena, formaban parte de la base de la deducción el capital y los intereses amortizados, así como los demás gastos derivados de dicha financiación. A partir del año fiscal 2013, esta deducción únicamente se ha mantenido para los contribuyentes que hubiesen efectuado la adquisición de su vivienda habitual con anterioridad a 1 de enero de 2013.

¹⁹⁹ Sección 222.

²⁰⁰ Estos límites únicamente son aplicables a préstamos hipotecarios constituidos con posterioridad a 13 de octubre de 1987. No existe ninguna limitación en el importe de los préstamos constituidos con anterioridad a esta fecha.

garantizados por el inmueble, aunque en este caso la base no puede exceder el límite de 100.000 \$ por ejercicio fiscal.

En definitiva, se trata de una exención que responde a motivaciones de política fiscal que pretende fomentar la adquisición de una vivienda en propiedad. Esta exención constituye la más importante en términos cuantitativos para aquellos contribuyentes que optan por especificar las reducciones en su declaración de renta. Como puede observarse, se trata de una exención que resulta mucho más generosa que la que existía en España hasta 2013.

La sección 170 (a) *IRC* permite al contribuyente aplicarse una exención por las donaciones efectuadas a favor de entidades sin ánimo de lucro. Dicha exención no podrá exceder el 50% de la base imponible ajustada del contribuyente. La donación tiene que hacerse en beneficio de una entidad reconocida como tal por la normativa reglamentaria. La limitación es generosa cuando se compara con la existente en otros ordenamientos (como el español²⁰¹) y ello obedece a la voluntad del legislador de incentivar este tipo de actos lucrativos. Se impone un máximo del 50% a esta exención con la finalidad de impedir que individuos de alto poder adquisitivo puedan compensar totalmente sus obligaciones fiscales a través de este tipo de donaciones, por otro lado muy comunes en la sociedad americana.

La donación puede hacerse en efectivo o especie. En el caso de donaciones en efectivo, el importe de la deducción será el importe dinerario donado. En el caso de las donaciones en especie, el importe de la deducción será, en principio, el coste de adquisición del activo o el valor real del bien (*fair market value*) en el momento de la donación, en caso de que éste fuere inferior.

En las donaciones a entidades sin ánimo de lucro generalmente no se produce una ganancia o pérdida de capital, como sucedería en cualquier otra donación. En general, la normativa fiscal

²⁰¹ En la normativa fiscal española, conforme establece el art. 19 de Ley 49/2002, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo, podrán deducirse de la cuota el 25% de las donaciones efectuadas a entidades sin ánimo de lucro que tengan derecho a deducción conforme a lo que establece la Ley. Conforme al art. 69.1 LIRPF, la base de las deducciones no podrá exceder del 10 por ciento de la base liquidable del contribuyente.

permite la deducción del valor real de mercado, incluyendo la revalorización que dicho bien haya tenido desde la adquisición por parte del sujeto pasivo. La ley no permite que el donante se practique una deducción por las pérdidas realizadas en las donaciones a entidades sin ánimo de lucro, aunque dicha limitación es fácilmente burlada si el donante vende el activo anteriormente y efectúa la donación a continuación.

En consecuencia, las donaciones en especie resultan especialmente beneficiosas para el contribuyente cuando se trate de activos (por ejemplo, valores o bienes inmuebles) que hayan sido objeto de revalorización desde la fecha de su adquisición, por cuanto que el contribuyente podrá aplicarse la exención por el valor actual (revalorizado) del bien donado, sin que ello genera un incremento de patrimonio o ganancia de capital en dicho contribuyente. En el caso de donación en especie de activos adquiridos dentro del año anterior a la fecha de la donación, el importe de la deducción será únicamente el coste de adquisición del bien. Como puede imaginarse el lector, la valoración de dichos activos es fuente de disputas frecuentes entre el sujeto pasivo y la administración tributaria.

Esta deducción está exhaustivamente contemplada en la Sección 170 (contiene 19 páginas) y en la normativa reglamentaria que la desarrolla. Es una deducción que, en mayor o menor importe, es utilizada prácticamente por la totalidad de contribuyentes que optan por aplicarse las reducciones específicas.

8.1.2.3 Tributos satisfechos por el contribuyente

La Sección 164 permite al contribuyente practicarse una deducción por los siguientes tributos:

- (1) Impuesto sobre la renta de las personas físicas pagado a estados y municipios.
- (2) Impuesto sobre la propiedad inmobiliaria satisfecho a estados y municipios.
- (3) Impuesto sobre las ventas al por menor (*sales tax*) pagado a estados y municipios, con la salvedad que se menciona más adelante.

(4) Impuestos sobre vehículos de motor satisfechos a estados y municipios, aunque en este caso existen limitaciones en cuanto al importe de la deducción (en función del tipo de vehículo) y la base imponible ajustada del contribuyente.

(5) Impuestos sobre la renta pagados a estados extranjeros (“*Foreign Tax Credit*”).

De este modo se permite al contribuyente aplicarse en la base imponible del impuesto federal sobre la renta una exención por los impuestos de diversa naturaleza satisfechos a estados y municipios. Los impuestos federales no son deducibles en ningún caso, ni tampoco lo son los impuestos de la Seguridad Social (*payroll tax*), ni los impuestos de sucesiones y donaciones. Se trata de una exención que responde a la voluntad del legislador de tratar de uniformar la presión fiscal entre los diferentes estados moderando las diferencias fiscales entre los mismos. Obviamente esta exención únicamente consigue parcialmente este objetivo, ya que se trata de una deducción sobre la base y no de la cuota. Por medio de la misma el legislador reduce el coste neto que para el contribuyente suponen estos impuestos estatales y locales y, en consecuencia, legitima a los estados y municipios para imponer impuestos más altos para proporcionar servicios al ciudadano.

El contribuyente podrá optar entre aplicarse la exención por los impuestos sobre la renta (1) o por los impuestos sobre las ventas minoristas pagados a estados o municipios (3), pero no puede aplicarse ambas. Inicialmente la normativa fiscal únicamente contemplaba la deducción del impuesto sobre la renta, pero en el año 2004 el Congreso amplió esta exención a los impuestos sobre las ventas minoristas en respuesta a la presión de los residentes de aquellos estados cuya fuente principal de ingresos la constituye este último impuesto y en los que no existe impuesto sobre la renta. Esta deducción continúa vigente hasta el ejercicio fiscal 2014²⁰², por lo que habrá que esperar a la abundante normativa fiscal que se aprueba a final de cada año, para saber si se vuelve a extender un año más y puede aplicarse al ejercicio 2015.

En general, la posibilidad de deducirse los impuestos sobre las ventas beneficiará a los residentes de estados que carecen de impuesto estatal sobre la renta de las personas físicas, así

²⁰² La extensión a 2014 se aprobó en la *Tax Increase Prevention Act (Public Law 113-295)* de 19 de diciembre de 2014, esto es, unos días antes de la conclusión del año fiscal.

como a los contribuyentes que, aun residiendo en estados con impuesto sobre la renta propio, hayan adquirido bienes de elevado valor (por ejemplo, vehículos) en el año fiscal. La base de la deducción del impuesto sobre las ventas la constituye el impuesto efectivamente pagado, aunque, consciente el legislador de los problemas administrativos que comportaría para el contribuyente el mantenimiento de un registro de los impuestos sobre las ventas efectivamente satisfechos, la administración tributaria ha elaborado unas tablas que estiman el importe de la deducción que correspondería al contribuyente en función del estado de residencia y nivel de renta del contribuyente, que éste puede optar por utilizar, en lugar de tener que conservar los recibos que justifiquen los impuestos sobre las ventas minoristas realmente satisfechos.

8.1.2.4 Otras exenciones

Bajo la denominación de Otras Exenciones (*Miscellaneous Deductions*) la legislación fiscal permite al contribuyente practicarse una deducción por una serie de gastos siempre y cuando el conjunto de los mismos exceda del 2% de la base imponible ajustada del contribuyente (Sección 67). Con esta limitación del 2%, introducida con la reforma de 1986, el legislador pretende excluir los gastos de poca envergadura económica, así como reducir el coste administrativo de gestión tanto para el contribuyente como para la administración pública. Como en los casos anteriores, únicamente podrán beneficiarse de esta deducción aquellos contribuyentes que opten por aplicarse las reducciones específicas y no podrán aplicársela aquellos que opten por la general.

Estas exenciones se pueden dividir en tres categorías:

a) Gastos incurridos por los trabajadores por cuenta ajena (*Unreimbursed Employee Expenses*). La normativa permite al contribuyente trabajador por cuenta ajena deducirse de la base imponible aquellos gastos necesarios y ordinarios incurridos o pagados durante el año fiscal para la realización de su trabajo, siempre y cuando no hayan sido objeto de reembolso por parte del empleador²⁰³.

²⁰³ No existe una lista exhaustiva, aunque dichos gastos en general se encuentran contemplados en varios artículos del *US Tax Code* y normativa reglamentaria de desarrollo, así como en las decisiones y consultas emitidas por el *Internal Revenue Service*. Entre estos gastos se encuentran los gastos de formación, uniformes y

b) Gastos incurridos en el cumplimiento de las obligaciones fiscales (*Tax Preparation Fees*). El contribuyente puede deducirse los gastos pagados a un asesor fiscal y demás gastos en general incurridos en la preparación de la declaración de renta anual.

c) Otros gastos en general. En esta categoría están los gastos contemplados en la Sección 212 conforme a la cual el contribuyente puede deducirse todos los gastos ordinarios y necesarios pagados e incurridos durante el año fiscal para (1) la producción o cobro de rentas que forman parte de los ingresos del contribuyente; (2) la conservación, mantenimiento y gestión de bienes de los que el contribuyente sea titular utilizados en la producción de rentas; y (3) los relacionados con la determinación, cobro o devolución de cualquier tipo de impuestos. Por consideraciones de tipo histórico, el *IRC* distingue entre los gastos fiscalmente deducibles producidos en la realización de una actividad económica a los que se refiere la Sección 162, que veremos en el apartado siguiente, y los gastos necesarios para la administración de activos propiedad del contribuyente utilizados en la producción de rentas contemplados en este apartado. Para los primeros, la normativa permite que se compensen directamente con los ingresos, mientras que para los gastos contemplados en este apartado la normativa únicamente permite su aplicación como reducción específica y con el límite del 2% mencionado anteriormente.

8.2. Gastos incurridos en la realización de una actividad económica

Conforme establece la Sección 162, el contribuyente podrá deducirse todos los gastos ordinarios y necesarios pagados o incurridos durante el año fiscal en la realización de una actividad económica. Es una autorización amplia que permite practicarse un gran número de reducciones. La normativa reglamentaria contiene ejemplos detallados de los tipos de gastos que pueden deducirse por este concepto.

ropa de trabajo (siempre que no puedan utilizarse para uso diario), gastos de viaje, primas de seguros, suscripciones a revistas profesionales, cuotas de asociaciones profesionales y sindicatos, gastos de búsqueda de empleo, *home office expenses*, gastos legales relacionados con el trabajo, herramientas y suministros, depreciación de sistemas de información.

Aunque este artículo es similar a la Sección 212, se diferencia en tres aspectos importantes: (a) la Sección 162 se aplica a personas físicas y jurídicas mientras que la Sección 212 se aplica únicamente a personas físicas, (b) la Sección 212 se aplica sobre *adjusted gross income*, por lo que para tengan entidad económica estos gastos han de ser superiores a la exención general, mientras que la Sección 162 se deduce directamente de los ingresos, y (c) la Sección 212 está sujeta a la limitación del 2% mencionada anteriormente mientras que los gastos incurridos en la realización de una actividad económica no lo están.

8.3. Aportaciones a planes de pensiones

Constituyen reducciones de la base imponible las aportaciones a planes de pensiones y otros vehículos de jubilación. Asimismo, los intereses, dividendos y ganancias de capital que dichos planes generen están exentos de tributación hasta que son objeto de distribución, con los límites y en las condiciones que marca la ley.

Nótese que se trata de instrumentos de tributación diferida, es decir, tanto las aportaciones, como los rendimientos de dichos planes, estarán sujetos a tributación en el momento de la retirada de las aportaciones y rendimientos de dichos planes (típicamente a la edad de jubilación), sin perjuicio de las particularidades propias de los planes conocidos como *Roth IRA*. Los planes de pensiones constituyen vehículos de ahorro a largo plazo, similares a los planes de pensiones existentes en la normativa española, cuyo beneficio fiscal lo constituye el diferimiento de la tributación hasta el momento en que se produce el hecho que permite la disposición de las cantidades depositadas en los mismos, con el consiguiente beneficio financiero por el diferimiento de la tributación y, en principio, el ahorro tributario por el menor tipo marginal que se presupone existente en el momento de la jubilación por no tener el sujeto pasivo rendimientos del trabajo y, en consecuencia, reducirse el efecto de la progresividad de los tipos impositivos.

Aunque existen varios tipos de planes de pensiones contemplados en la normativa (Secciones 401 a 420 *IRC*), los más habituales son los siguientes:

a) Planes *401K*: Regulados en la Sección 401 del *IRC* (de la cual reciben su nombre), son fiducias (*trusts*) constituidas por un empleador en beneficio de sus empleados en las que tanto el empleado como el empleador pueden efectuar aportaciones que dan derecho a una reducción de la base imponible hasta el límite que marca la ley en cada momento²⁰⁴.

En principio, el contribuyente titular del plan no podrá disponer del mismo hasta que tenga 59 años y medio de edad²⁰⁵. A partir de esta edad, la ley exige que el contribuyente disponga, en su totalidad o con carácter periódico, de las cantidades depositadas en el plan. Estas cantidades dispuestas pasarán a formar parte de la base imponible del sujeto pasivo como rendimientos del trabajo dentro del año en que se dispongan. La ley exige que estos planes sean universales, es decir, que puedan beneficiarse de los mismos la totalidad de los trabajadores de la empresa y la manera en que la ley aplica esta universalidad es eliminando los beneficios fiscales a los trabajadores altamente remunerados cuando el porcentaje de trabajadores que participan del mismo sobre la totalidad de empleados de la empresa está por debajo de ciertos límites.

b) *IRA (Individual Retirement Arrangements)* o planes individuales de jubilación: Son también fiducias (*trusts*) administradas por una entidad financiera, y pueden ser constituidas tanto por un particular como por un empleador. Hay dos tipos principales de *IRA*: 1) *IRA* tradicional y 2) *Roth IRA*²⁰⁶.

²⁰⁴ Para el año fiscal 2015, el importe máximo de las aportaciones conjuntas de empleador y empleado no puede exceder de 18.000\$ (24.000\$ para mayores de 50 años)²⁰⁴ anuales.

²⁰⁵ No obstante lo anterior, en general el trabajador puede disponer de las cantidades depositadas por el mismo en este tipo de planes (la disponibilidad de las aportaciones realizadas por la empresa típicamente están sujetas a requisitos adicionales de antigüedad establecidos por cada empresa) antes de los 59 años y medio, pero tiene un coste fiscal adicional. Así, los importes efectivamente dispuestos antes de esta edad pasarán a integrarse en la base imponible del contribuyente y tributarán como rentas del trabajo y, adicionalmente, se aplicará una penalización del 10% de las cantidades dispuestas. Dicha penalización se establece con la finalidad, tanto de desincentivar los reintegros anticipados, como de compensar el beneficio financiero-fiscal del diferimiento de quienes no hayan utilizado estos planes para el propósito inicial para el que se habían constituido, que no es otro que el de complementar los ingresos del sistema público de pensiones. Están excluidas de esta penalización las distribuciones de necesidad (*hardship distributions*), que son las efectuadas en los supuestos que marca la ley (incapacidad, desempleo a partir de 55 años, pago de gastos médicos, entre otros).

²⁰⁶ El nombre de estos planes proviene del senador William V. Roth, que impulsó su creación a finales de la década de los noventa.

1) *IRA* tradicional²⁰⁷: Se trata también de un plan de tributación diferida que, a diferencia del 401K, que es constituido por un empleador, es generalmente abierto a título individual por parte de una persona física en una entidad financiera. La normativa exige que esta persona tenga rendimientos del trabajo y que no sea mayor de 70,5 años²⁰⁸.

2) *Roth IRA*²⁰⁹: La particularidad de este tipo de instrumentos es que, a diferencia de los 401K y *IRA* tradicionales, los ingresos con los que se efectúan las aportaciones dinerarias están sujetos a tributación (la tributación no es diferida) en el ejercicio en el que se producen, pero las ganancias, intereses, dividendos y demás rendimientos de estas cuentas están exentos de tributación, siempre que se cumpla con los requisitos que la normativa establece para este tipo de planes²¹⁰.

Este tipo de planes se acercan más a un plan de ahorro que a un plan de pensiones en la medida en que no existen distribuciones mínimas a partir de una cierta edad y que pueden efectuarse aportaciones a los mismos hasta el fallecimiento del sujeto pasivo.

²⁰⁷ Regulados en la Sección 408 *IRC*.

²⁰⁸ Las cantidades máximas a aportar para el año fiscal 2015 son 5.500 € (6.500 € para mayores de 50 años). Esta limitación se aplica al conjunto de *IRA*, *Roth* y tradicional.

²⁰⁹ Regulados en la Sección 408A *IRC*.

²¹⁰ Para beneficiarse de esta exención fiscal de los rendimientos la ley exige que en el momento de la disposición (a) hayan transcurrido 5 años desde su constitución y que (b) el sujeto pasivo haya cumplido 59.5 años, esté incapacitado, haya fallecido o las cantidades dispuestas se destinen a la compra-venta de primera residencia (en este último caso con un límite en el importe de la exención). Una vez cumplidos estos requisitos, la disposición de los activos depositados en las mismas está exenta de tributación (nótese que las aportaciones ya tributaron en el momento de su constitución, por lo que el beneficio fiscal está en la exención de las ganancias y rendimientos de capital). Las distribuciones que se efectúen antes de estos plazos estarán a su vez sujetas a una penalización del 10% de las ganancias dispuestas. Únicamente están sujetas a tributación y a la penalización las ganancias efectivamente dispuestas, ya que las aportaciones al plan ya tributaron en su día. Asimismo, las ganancias dispuestas antes de estos plazos tendrán la consideración de ingresos ordinarios (no rendimientos del capital) y, por tanto, estarán sujetas a la escala ordinaria de gravamen. Para el año fiscal 2015 la cantidad máxima que se pueden aportar a este tipo de planes son 5.500 \$ (6.500 \$ para mayores de 50 años) y, con la finalidad de excluir de estos beneficios fiscales a individuos de alto poder adquisitivo, la ley establece que no podrán beneficiarse de las mismas aquellos contribuyentes cuya base imponible ajustada exceda de 131.000 \$ para contribuyentes solteros (193.000 \$ contribuyentes casados). A partir de 116.000 € y 183.000 €, según se trate de contribuyentes solteros o casados, respectivamente, las aportaciones se reducen progresivamente hasta desaparecer por completo a partir de los límites mencionados.

9.- TRAMOS Y TIPOS DE GRAVAMEN

9.1. Tramos y tipos impositivos del impuesto federal. 9.1.1 Tipos generales. 9.1.2 Tipos del ahorro. 9.2. Tramos y tipos impositivos impuestos estatales y locales. 9.2.1 Tipos estatales. 9.2.2 Tipos locales.

9.1. Tramos y tipos impositivos del impuesto federal

Los tramos y tipos impositivos son relevantes en la medida en que nos muestran la carga fiscal del impuesto en EEUU y, como veremos más adelante, nos permitirán concluir que, la limitación a la eliminación de la doble imposición por los impuestos pagados en la fuente en EEUU establecida en el art. 24.1 a) del CDI, no resultará habitualmente aplicable a los residentes en España. Asimismo, como también veremos más adelante, la eliminación de la doble imposición prevista en el CDI se refiere únicamente a los impuestos federales sobre la renta. Para la eliminación de la doble imposición de los impuestos estatales habrá que recurrir a la legislación interna española.

9.1.1 Tipos generales

Los tramos y tipos del impuesto federal sobre la renta han fluctuado sensiblemente a lo largo de los años en función de las circunstancias políticas, económicas y fiscales del momento. Existen diferentes tipos y tramos impositivos que dependen del estado civil y del nivel de renta del contribuyente.

Conforme establece la Sección 1 (f) del *IRC*, los tramos son objeto de actualización cada año para ajustarlos al índice de precios al consumo que publica el equivalente norteamericano del Ministerio de Trabajo (*Department of Labor*) con el objetivo de mantener, en términos reales, en años sucesivos el mismo impacto fiscal que en el año en que el legislador aprobó los tramos y tipos impositivos²¹¹. El mismo ajuste por inflación debe efectuarse en los mínimos exentos y en las reducciones y deducciones. A diferencia del caso español, por tanto, existe un precepto que establece que dichos tipos deberán ser objeto de actualización cada año por parte del

²¹¹ Los tipos impositivos correspondientes a 2015 han sido aprobados por el *Revenue Procedure 2014-61* publicado en el *Internal Revenue Bulletin* de 17 de noviembre de 2014. <http://www.irs.gov/pub/irs-irbs/irb14-47.pdf>

Secretario del Tesoro con el objetivo específico, conforme establece el título del apartado (f) de la Sección 1, de que “la inflación no resulte en un aumento de los impuestos”.

La estructura de tipos federales vigente en 2015 tiene su origen en la *American Taxpayer Reconciliation Act* de 2012, en la que se estableció un tipo adicional marginal del 39.6% para el tramo superior de la escala. Con anterioridad, la últimas modificaciones habían tenido lugar a través de la *Economic Growth and Tax Relief Reconciliation Act* de 2003 y de la *Economic Growth and Tax Relief Reconciliation Act* del año 2001, ambas aprobadas durante la Presidencia de George W Bush²¹², que redujeron los tipos marginales mínimo y máximo hasta el 10% y 35%, respectivamente.

En la exhaustiva *Tax Reform Act* de 1986, la última gran reforma del sistema fiscal norteamericano, aprobada bajo la presidencia de Ronald Reagan, también se modificaron los tipos impositivos mínimos y máximos que quedaron establecidos en el 11% y 38.5, respectivamente, y se redujeron los tramos hasta 5, con la finalidad en ambos casos de simplificar el sistema fiscal y reducir la carga tributaria. Con anterioridad a la entrada en vigor de la reforma de 1986, el impuesto sobre la renta constaba de 15 tramos y los tipos marginales iban desde el mínimo del 11% hasta el máximo del 50%. Desde la reforma de 1986 y hasta el año 2000, los tipos federales experimentaron un aumento con el objeto de reducir el déficit fiscal existente en aquellos años. Así, durante la mayor parte de los dos mandatos del Presidente Bill Clinton (1993-2000) los tipos mínimo y máximo vigentes estuvieron en el 15% y 39.6%, respectivamente. Como hemos mencionado, el tipo marginal federal vuelve a estar en el 39.6% desde 2013.

El impuesto federal sobre la renta vigente está compuesto de siete tramos y de unos tipos impositivos que van desde el 10% hasta el 39.6%. Los tramos y los tipos impositivos cambian según el estado civil y la opción de tributación (individual o conjunta) del contribuyente.

²¹² La referencia a la presidencia ayuda al lector a entender las consideraciones políticas del momento que tuvieron una influencia decisiva en las decisiones adoptadas en materia impositiva.

Como se podrá observar, el tipo federal marginal es sensiblemente inferior al existente en la legislación fiscal española y, sobretodo, los tramos son extraordinariamente más amplios²¹³.

En la tabla 1 contenida en el Anexo I se muestran los tramos y tipos impositivos federales generales aplicables a los diferentes estados civiles y opciones de tributación para el año fiscal 2015. A estos tipos deberán añadirse los correspondientes al impuesto estatal y local en aquellos estados y municipios en que existan dichos tributos, conforme a lo que veremos más adelante.

Como hemos mencionado en otro apartado de este trabajo, los tramos y tipos impositivos penalizan a los contribuyentes casados en beneficio de los solteros en la medida en que, a partir del tercer tramo, la parte superior de los mismos es significativamente más amplia para un contribuyente soltero de lo que sería para un contribuyente casado, con independencia de que tribute individual o conjuntamente (a partir del tercero, el tramo de los contribuyentes casados que tributan conjuntamente es menor que el doble de un contribuyente soltero). En los dos primeros tramos, donde las bandas de los contribuyentes solteros son la mitad que las de los casados, no se produce esta discriminación.

Esta situación es lo que en la doctrina norteamericana se denomina como *marriage tax penalty*, aunque la existencia de la penalización realmente dependerá del nivel relativo de renta de cada cónyuge. Así, en general, cuando se trate de cónyuges con ingresos altos de importes similares, la legislación efectivamente les penaliza en comparación con dos contribuyentes individuales. No obstante, cuando exista una disparidad significativa entre los ingresos de los dos contribuyentes y, especialmente, cuando se trate de rentas bajas, la suma de las mismas puede realmente provocar que la unidad familiar pase a un tramo inferior. La situación actual es fruto de la reforma de 2001, que parcialmente corregía la situación de discriminación que existía anteriormente, al establecer que el mínimo exento de los contribuyentes casados sea el doble que el de los solteros y al doblar los tramos del 10% y el 15% para los contribuyentes casados. Dicha reforma eliminó o redujo el *marriage tax penalty*

²¹³ El tipo marginal máximo general en España para el ejercicio fiscal 2015 está situado en un 47% para una base imponible superior a 60.000 euros mientras que el norteamericano está en un 39.6% a partir de 413.200\$ para contribuyentes individuales.

para las parejas de nivel económico bajo y medio. La reforma de 2012 (*The American Taxpayer Relief Act* de 2012) mantuvo la corrección parcial de los desequilibrios efectuada a través de la norma de 2001.

9.1.2 Tipos del ahorro

Existen unos tipos especiales aplicables a los dividendos y a los incrementos de patrimonio o ganancias de capital generados en un plazo superior a 1 año²¹⁴. En general, estos rendimientos están sujetos a un tipo único del 15% para los contribuyentes que se encuentren en los tramos 3 a 6 de la escala general con independencia del estado civil y de la opción de tributación en la que se encuentre el contribuyente. Los contribuyentes situados en los tramos 1 y 2 están sujetos a tipo cero por estos conceptos. Estos tipos fueron establecidos en la *Tax Reconciliation Act* de 2001 y en la de 2003 mencionadas anteriormente, cuya vigencia fue extendida hasta 2012. Con anterioridad a 2001, los incrementos de patrimonio a largo plazo estaban sujetos a un tipo del 10% (tramos 1 y 2) o del 20% (resto de tramos) y los dividendos tributaban hasta 2003 conforme a la escala general. La *ATRA* de 2012 ha mantenido los tipos de gravamen establecidos en las leyes fiscales de 2001 y 2003 para los tramos mencionados (1 a 6), pero ha incrementado el tipo de gravamen al 20% para los contribuyentes situados en el nuevo tramo 7 que esta misma ley ha creado. Los intereses sobre el capital están sujetos a los tipos ordinarios.

Las ganancias de capital generadas a largo plazo (superior a 1 año) han recibido desde prácticamente las primeras versiones del impuesto sobre la renta (excepto en el periodo 1986-1991) un tratamiento fiscal favorable²¹⁵. Este tratamiento fiscal más favorable obedece fundamentalmente a los siguientes motivos²¹⁶: (a) la reducción de la tributación sobre el capital incentiva la inversión y la acumulación de capital; (b) cuando las ganancias se generan a lo largo de varios años, no sería equitativo someterlas a unos tipos de gravamen progresivos que gravan las rentas generadas en un año; (c) la tributación más reducida constituye un

²¹⁴ Sería el equivalente a la base imponible del ahorro en España, aunque no incluye los intereses o las ganancias de capital a corto plazo, que se regulan por la base imponible ordinaria.

²¹⁵ AVI-YONAH, Reuven. *And Yet it Moves: A Tax Paradigm for the 21st Century*, *University of Michigan Law & Economics Research Paper*, num. 12-008. 2012, pág. 22.

²¹⁶ AVI-YONAH, Reuven, 2012, cit., pág. 22.

incentivo para la realización de las ganancias acumuladas y una manera de asegurarse que las decisiones de inversión no se ven afectadas por consideraciones de naturaleza fiscal; (d) parte de la ganancia se debe al impacto de la inflación y no constituye, por tanto, una manifestación de riqueza que deba someterse a tributación.

Desde la *Tax Reconciliation Act de 2001*, también se ha pasado a someter a un tratamiento fiscal favorable a los dividendos. Por medio de este tratamiento favorable, se pretende eliminar parcialmente el efecto de la doble imposición económica.

Por medio de la *Patient Protection and Affordable Care Act* de 2012 se creó un recargo adicional del 3.8% para contribuyentes con ingresos superiores a 250.000\$ (tributación conjunta), 125.000\$ (casados tributación individual) ó 200.000 \$ (solteros) que se aplica a partir del ejercicio fiscal 2013 sobre la base menor entre los rendimientos de capital o la base imponible ajustada del contribuyente que exceda de estos límites mencionados²¹⁷. Nótese, por tanto, que este recargo puede llegar a aplicarse sobre los ingresos ordinarios del contribuyente. Este recargo se constituyó para financiar los programas de sanidad universal aprobados en 2012.

En el Anexo I se resumen los diferentes tipos aplicables a los dividendos y a los incrementos de patrimonio generados en un plazo superior a 1 año. Las ganancias de capital generadas en un plazo inferior a 1 año y los intereses tributan a los tipos ordinarios de la escala general.

Para que los dividendos estén sujetos a este tipo reducido especial, la ley establece una serie de requisitos²¹⁸. En particular, la normativa exige que: a) dichos dividendos sean pagados por una compañía norteamericana o por una compañía extranjera constituida conforme a la legislación de alguno de los países con los que EEUU tiene firmado un CDI, entre los cuales está España; b) el sujeto pasivo haya sido titular de las acciones que pagan el dividendo durante un plazo mínimo de 60 días durante el periodo de dos meses, anteriores y posteriores, a la fecha de pago del dividendo; y c) no se trate de distribuciones de capital, dividendos de

²¹⁷ Este recargo, conocido como *Net Investment Income*, está contemplado en la Sección 1411 del *IRC* desarrollado por el Reglamento del Tesoro TD 9645 de 26711/2013.

²¹⁸ Sección 1 (h) (11) *IRC*.

cooperativas, *REIT* y otros pagos que tienen más la naturaleza propia de intereses y que la ley específicamente excluye de la consideración de dividendos para recibir estos beneficios fiscales. En general, la práctica totalidad de los dividendos pagados por una sociedad de capital a sus accionistas que reúnan el plazo de titularidad mencionado en b) se benefician de este tratamiento fiscal favorable.

9.2. Tramos y tipos impositivos impuestos estatales

Aun cuando el objeto de esta tesis es el impuesto federal sobre la renta de las personas físicas, para entender y tener una visión completa de la tributación de personas físicas, es necesario contemplar algunos aspectos de los impuestos estatales y locales que gravan la renta. Entre estos aspectos merecen una mención especial los tipos impositivos, por cuanto que permiten entender el coste fiscal total que soporta el contribuyente norteamericano por el impuesto sobre la renta de las personas físicas, ya que en algunos estados tienen un importe significativo.

El hecho imponible es el mismo que en el tramo federal del impuesto. Conforme a lo señalado anteriormente, son tributos de titularidad estatal establecidos en base a la potestad tributaria propia de los Estados.

Para estos gravámenes adicionales no existen mecanismos para evitar la doble imposición contemplados en los CDI firmados por EEUU. Así, conforme establece el art. 2.1.b) del CDI España – EEUU, *”Los impuestos existentes a los que se aplica este Convenio son: (...) b) En los Estados Unidos: Los impuestos federales sobre la renta ...”*.

Conforme a lo que hemos visto anteriormente, los impuestos sobre la renta pagados a estados son deducibles de la base imponible en el impuesto federal sobre la renta.

9.2.1 Tipos estatales

Tal como hemos mencionado anteriormente, los estados de Alaska, Florida, Nevada, South Dakota, Texas, Washington y Wyoming carecen de impuesto estatal sobre la renta. En los Estados de New Hampshire y Tennessee sólo se gravan los rendimientos del capital (intereses y dividendos) y quedan excluidos del impuesto estatal sobre la renta los rendimientos del trabajo. Todos los demás estados tienen un tributo propio que grava la renta de las personas físicas.

La disparidad de tipos y tramos entre los diferentes estados es muy amplia. Los tipos impositivos marginales más altos suelen estar entre el 5% y el 8%, aunque algunos estados tienen tipos marginales significativamente más altos, como es el caso de Hawaii (11%), New Jersey (9%), California (13,3%), New York (8,82%) y Vermont (8.95%), que son estados que tradicionalmente se han caracterizado por tener la presión fiscal más alta del país. En el Anexo I constan los tipos aplicables al año fiscal 2015.

En general, los estados tienen varios tramos, aunque algunos aplican un tipo único a todas las rentas. Los tramos varían significativamente en cada estado, tal como puede observarse en el Anexo I. Asimismo, al igual que en los tipos federales, es habitual que los tramos estatales varíen según el estado civil del contribuyente.

En general, estos gravámenes se aplican a los residentes del estado en cuestión así como a los no residentes, por las rentas que hayan sido generadas dentro del territorio del estado. A título de ejemplo, un residente de Connecticut que obtenga rendimientos del trabajo generados en el estado de Nueva York por trabajar en una entidad financiera situada en esta ciudad, estará sujeto a tributación por la totalidad de sus ingresos en el estado de Connecticut por ser residente del mismo y, a su vez, en el de Nueva York únicamente por los rendimientos del trabajo generados dentro del mismo. El estado de residencia (Connecticut en este ejemplo)

permitirá al contribuyente deducirse los impuestos pagados en Nueva York para evitar la doble imposición²¹⁹.

9.2.2 Tipos locales

Además de la imposición propia de los estados, algunos municipios, condados o incluso distritos escolares gravan los rendimientos del trabajo de las personas físicas a través de la imposición de unos tipos impositivos adicionales sobre la base imponible calculada conforme al impuesto federal sobre la renta de las personas físicas. Constituyen un núcleo muy reducido de entidades locales, aunque algunas de estas entidades son municipios de gran notoriedad como las ciudades de Nueva York, Filadelfia o San Francisco. Por medio de dicho gravamen, se pretende que los ciudadanos sufraguen el coste de los servicios públicos que reciben de las entidades locales en las que residen o trabajan.

Las particularidades y casuística de estos gravámenes son mayores, si cabe, que en el caso de los impuestos estatales. En general, el sujeto pasivo es tanto el residente como los no residentes que obtengan rendimientos del trabajo dentro del territorio del municipio, condado o entidad local, aunque en algunos casos están exentos los no residentes o, simplemente, tributan a tipos menores. La aplicación de un tipo menor a los no residentes se explica por la menor utilización de los servicios públicos por parte de éstos.

La tabla contenida en el Anexo 1 contiene una lista reducida de los tipos aplicables a algunos municipios. Esta tabla es meramente enunciativa y en ella únicamente se muestran los impuestos correspondientes a los municipios más representativos. Existe un gran número de municipios que impone este gravamen que no he incluido en la tabla adjunta, fundamentalmente concentrados en los estados de Kentucky, Michigan, Maryland, Ohio, Pennsylvania y West Virginia (noreste de EEUU), por carecer de relevancia a efectos de este trabajo.

²¹⁹ La carga administrativa generada por esta situación es importante. En el ejemplo en cuestión el sujeto pasivo deberá presentar tres declaraciones sobre la renta: una federal y dos estatales (una el estado de Nueva York como no residente y otra en el estados de Connecticut como residente).

10. DEDUCCIONES DE LA CUOTA

10.1 Deducción por menores a cargo (*Child Tax Credit*). 10.2 Deducciones por cuidado de dependientes (*Dependent Care Credit*). 10.3 Deducción por trabajo (*Earned Income Tax Credit (EITC)*). 10.4 Deducciones por gastos de educación (*Education Credits*).

En este apartado contemplaremos las principales deducciones que existen en la normativa federal que se aplican sobre la cuota a pagar del impuesto calculada conforme a los tipos de gravamen contemplados en el apartado anterior.

En la mayoría de los casos las deducciones únicamente pueden utilizarse en la medida en que haya deuda tributaria o cuota a pagar en el año fiscal y no pueden aplicarse en años sucesivos. En otros casos, la deducción es reembolsable al sujeto pasivo o puede utilizarse en los años siguientes. Al aplicarse sobre la cuota, el importe de las mismas es independiente del tipo marginal en el que se encuentre el contribuyente, aunque como veremos existen limitaciones a la renta máxima del contribuyente para poder beneficiarse de algunas de ellas.

Reiteramos aquí lo mencionado en el art. 1.2 del CDI conforme al cual el Convenio no podrá limitar las exenciones, deducciones, créditos o cualquier otra desgravación que establezcan las leyes de los Estados contratantes. Resulta, por tanto, relevante conocer lo que establece la normativa interna de EEUU, que será aplicable a los residentes y nacionales de aquel país, con independencia de lo que establezca el Convenio.

10.1. Deducción por menores a cargo (*Child Tax Credit*)

Esta deducción²²⁰ permite al contribuyente practicarse una deducción de la cuota de 1.000\$ por cada descendiente que no sea mayor de 16 años. El importe actual se estableció en 2003 y no ha sido objeto de actualización desde la fecha. A efectos de esta norma, tienen la consideración de descendientes los hijos naturales o adoptivos, hermanos y hermanastros, nietos y sobrinos que residan más de la mitad del año fiscal con el contribuyente, y siempre que sean ciudadanos o residentes permanentes de EEUU.

²²⁰ Regulada en la Sección 24 *IRC* e incorporada en la normativa fiscal americana a través de la *Tax Relief Act* de 1997.

Dicha Sección limita la aplicación de esta deducción a aquellos contribuyentes cuya base imponible ajustada no exceda de 75.000\$, para progenitores solteros, o 110.000\$, para los que están casados. A partir de estas cifras, la deducción se reduce progresivamente y desaparece completamente para aquellos contribuyentes cuya base imponible ajustada exceda de 95.000\$ ó 130.000\$, respectivamente.

Esta deducción es de carácter reembolsable, es decir, aquellos contribuyentes cuya impuesto a pagar sea inferior al importe de esta deducción tienen derecho a que se les devuelva por parte de la Hacienda pública el importe no utilizado de la misma.

10.2. Deducciones por cuidado de dependientes (*Dependent Care Credit*)

Esta deducción²²¹ permite a los contribuyentes que obtengan rentas del trabajo por cuenta propia o ajena, practicarse una deducción por el importe de los gastos incurridos en el cuidado de menores de 13 años o de otros dependientes que convivan con ellos en las condiciones que marca la ley²²².

Por medio de esta deducción, de carácter no reembolsable, se pretende que los contribuyentes puedan deducirse parte de los costes reales que hayan incurrido para el cuidado de dependientes, por cuanto que se considera que son gastos necesarios para que dicho contribuyente pueda obtener las rentas del trabajo que son objeto de tributación.

Esta deducción y la deducción por menores a cargo (*child tax credit*) son compatibles entre sí, siempre que se reúnan los requisitos propios de cada una de ellas. La diferencia fundamental entre ambas está en que el *Child Tax Credit* tiene por objeto proporcionar un beneficio fiscal a los progenitores con hijos menores de edad, con independencia de la situación laboral de los mismos, mientras que el *Dependant Care Credit* tiene por objeto proporcionar un subsidio

²²¹ Regulada en la Sección 21 *IRC* y vigente desde 1954.

²²² El importe de los gastos incurridos no puede exceder de 3.000\$ por dependiente (6.000\$ máximo por contribuyente). La deducción consiste en un porcentaje entre el 20% y el 35% sobre dichos gastos en función de la base imponible ajustada del contribuyente.

económico a los padres que trabajen, por cuenta propia o ajena, que, para poder realizar dicha actividad laboral, necesitan contratar a un tercero para el cuidado de sus dependientes.

10.3. Deducción por trabajo (*Earned Income Tax Credit (EITC)*)

El contribuyente que obtenga rentas del trabajo, por cuenta propia o ajena, y cuya base imponible ajustada no exceda del máximo que marca la ley²²³, podrá practicarse una deducción por ese concepto por el importe que marca la norma²²⁴. Se trata de una deducción cuyo objetivo es proporcionar un subsidio a familias trabajadoras (de ahí que se exija que tengan rendimientos del trabajo) de bajo poder adquisitivo. La deducción es reembolsable, es decir, en caso de que la cuota a pagar del sujeto pasivo sea cero, éste tendrá derecho a que la administración tributaria le reembolse el importe de la deducción.

Como ha señalado la doctrina²²⁵, el EITC se ha convertido en un mecanismo para la concesión de un subsidio a familias que no excedan de determinado nivel de renta (aunque no se exige que tengan una necesidad económica real), calculado conforme a las reglas que rigen el impuesto sobre la renta y administrado por el *IRS*, en lugar de estar administrado por la agencia federal correspondiente.

10.4. Deducciones por gastos de educación (*Education Credits*)

Estas deducciones²²⁶ permiten al contribuyente aplicarse una deducción en las cuantías que marca la ley para sufragar gastos de educación superior. Existen dos tipos de deducciones: a)

²²³ Sección 32 *IRC*.

²²⁴ El límite máximo de la base imponible ajustada para poder aplicarse este beneficio fiscal oscila entre 14.820 \$ para contribuyentes sin hijos hasta \$47.747 para contribuyentes con tres o más hijos. El límite máximo es algo superior en caso de tributación conjunta. El cálculo de la deducción viene determinado por el nivel de renta y el número de hijos del sujeto pasivo, y el importe máximo de la misma para el año 2015 estaría en 3.359 \$ para contribuyentes con 1 hijo y 6.242 para contribuyentes con 3 ó más hijos. Para contribuyentes sin hijos el importe sería 503\$. La cuantía de la deducción se va reduciendo progresivamente a medida que aumenta la base imponible ajustada del contribuyente. Asimismo, la normativa exige que los rendimientos de capital del contribuyente no excedan de 3.400 \$.

²²⁵ CHIRELSTEIN, Marvin A, 2005, cit., pág. 204.

²²⁶ Establecidas a partir del *Tax Relief Act* de 1997, están reguladas en la Sección 25A.

*American Opportunity Credit*²²⁷ y b) *Lifetime Learning*²²⁸. Se trata de dos deducciones, conceptualmente idénticas, pero con algunos requisitos diferentes, por medio de las cuales se quiere incentivar fiscalmente la consecución de una educación superior. No son reembolsables y, debido a que se eliminan progresivamente a partir de determinados niveles de renta, se trata de deducciones que están fundamentalmente dirigidas a la clase media.

Por último, la normativa fiscal norteamericana proporciona otras alternativas para incentivar fiscalmente la educación superior que incluye exenciones de la base imponible de los gastos de matrícula y de los intereses por préstamos para financiar dicha educación, así como diversos vehículos de ahorro a largo plazo para incentivar fiscalmente los gastos de educación superior. En general, en todos estos casos existen limitaciones en cuanto a la renta del contribuyente. Conforme a lo mencionado anteriormente, tanto la exención de los gastos de matrícula como la de intereses de financiación ajena, son dos conceptos que entran en el cálculo del concepto de base imponible ajustada.

²²⁷ A través del (a) *American Opportunity Credit*, el contribuyente puede practicarse una deducción por un importe hasta 2.500\$ anuales por estudiante en la unidad familiar en concepto de matrícula (no incluye otros gastos) para estudios universitarios y por un máximo de 4 años. La base imponible ajustada del contribuyente no puede exceder de 80.000\$, en caso de tributación individual, y de 160.000\$, en caso de tributación conjunta.

²²⁸ A través del (b) *Lifetime Learning Credit*, se establece una deducción anual de hasta \$2.000 por contribuyente en concepto de gastos (en este caso incluye matrícula, libros y materiales lectivos) incurridos para la consecución de estudios universitarios, sin límite en cuanto al número máximo de años. La base imponible ajustada del contribuyente en este segundo caso es un poco más baja y no podrá exceder de 60.000 \$, en caso de tributación individual, y de 120.000 \$, en caso de tributación conjunta

11. IMPUESTO MÍNIMO ALTERNATIVO

El Impuesto Mínimo Alternativo (*Alternative Minimum Tax*)²²⁹ constituye una liquidación alternativa del impuesto sobre la renta a través de la cual se limita la aplicación de ciertas exenciones y deducciones. La cuantía en que la cuota a pagar calculada conforme a este método alternativo exceda del cálculo ordinario del impuesto deberá ser satisfecha por el contribuyente en concepto de impuesto sobre la renta. El AMT establece, por tanto, una base mínima por debajo de la cual no puede situarse la cuota a pagar por el contribuyente.

Una de las consecuencias de las numerosas exenciones y deducciones existente en la normativa fiscal norteamericana es que aquellos contribuyentes, que sean titulares de activos o perceptores de ingresos, o incurran en gastos (por ejemplo, intereses de una hipoteca), que reciben un tratamiento fiscal favorable, puedan llegar a estar sujetos a unos tipos impositivos efectivos muy reducidos. Ante esta situación, el Congreso aprobó en 1969 el primer impuesto mínimo a través de la *Tax Reform Act* de ese mismo año (la configuración vigente del mismo data de 1982²³⁰) con la finalidad de “asegurarse de que ningún contribuyente con ingresos económicos sustanciales pueda evitar obligaciones fiscales significativas mediante el uso de exenciones, deducciones y créditos fiscales”²³¹. El cálculo alternativo del impuesto es, por tanto, económicamente relevante para aquellos contribuyentes cuya deuda tributaria se vea reducida de modo significativo como consecuencia de la aplicación de reducciones de la base imponible y deducciones de la cuota.

Tal como hemos visto en las páginas anteriores, la normativa fiscal contiene un número relevante de disposiciones que, a través de exenciones y deducciones, pretenden fomentar ciertos tipos de comportamientos o proporcionar un tratamiento fiscal favorable a contribuyentes que se encuentren en determinadas situaciones personales o familiares. En aquellas situaciones en las que el tratamiento que el *AMT* otorgue a estos comportamientos o situaciones difiera del tratamiento ordinario de los mismos, dichos incentivos pueden llegar a

²²⁹ Sección 55 *IRC*.

²³⁰ *Tax Equity and Fiscal Responsibility Act* de 1982. Como nota anecdótica, el AMT nació a raíz de la reacción mediática que ocasionó la divulgación por parte del Secretario del Tesoro de la época que 155 individuos de alto poder adquisitivo no habían pagado impuestos en el año fiscal 1966.

²³¹ *Staff of the Joint Committee on Taxation*. General Explanation of the Tax Reform Act of 1986, pág 4.132.

desaparecer por completo. En definitiva, el *AMT* constituye un compromiso entre los objetivos de política fiscal, que dan un tratamiento fiscal favorable a determinados ingresos y gastos, y la equidad fiscal²³².

En líneas generales, el cálculo del *AMT* comporta la ampliación de la base imponible ordinaria del contribuyente mediante la incorporación a la base imponible de algunas de las exenciones y deducciones existentes en el cálculo ordinario del impuesto. Sobre la misma se aplica una exención general más alta, así como unos tipos impositivos más bajos que los ordinarios, para el cálculo alternativo del impuesto. En resumen, los tipos impositivos son más reducidos que los ordinarios, pero se aplican sobre una base imponible más amplia.

El punto de partida de este cálculo paralelo del impuesto lo constituye la base imponible ajustada del contribuyente. El cálculo del impuesto alternativo es más simple cuando se trate de contribuyentes que hayan optado por aplicarse el mínimo exento general (*standard deduction*), ya que, en este caso, únicamente deben deducirse de dicha base imponible ajustada el importe de la exención propia del *AMT* y sobre la cuantía resultante aplicar los tipos impositivos propios de este cálculo alternativo. El contribuyente, por tanto, deja de aplicarse el mínimo exento general y las exenciones específicas para practicarse únicamente la exención propia del *AMT*.

Cuando se trate de un contribuyente que haya optado por aplicarse las exenciones específicas, éste deberá añadir a su base liquidable las exenciones personales y algunas exenciones específicas entre las cuales destacan las correspondientes a los impuestos estatales y locales, las exenciones misceláneas y los gastos médicos que excedan del 7.5%, pero estén por debajo del 10%, de la base imponible ajustada. La exención por intereses incurridos en préstamos hipotecarios continúa siendo aplicable, aunque quedan excluidos los intereses en determinadas circunstancias. La exención por donaciones a entidades sin ánimo de lucro también es aplicable, aunque la limitación aplicable a donaciones no dinerarias puede verse afectada por el cálculo alternativo del impuesto. La Sección 56 contiene una serie de ajustes adicionales

²³² CHIRELSTEIN, Marvin A., 2005, cit., pág. 210.

que afectan al tratamiento de algunos ingresos, gastos y deducciones a efectos de cálculo del AMT. Sobre la cuantía resultante deben aplicarse los tipos impositivos propios de este cálculo alternativo.

Asimismo, la normativa del AMT establece limitaciones a la exención por los impuestos pagados en el extranjero a través de la figura del *foreign tax credit*. Dicho re-cálculo afecta a la limitación que establece la sección 904, conforme a la cual se establece que el importe de la exención (*foreign tax credit*) no podrá exceder de la proporción que la base imponible obtenida en el extranjero tenga sobre la base imponible global del contribuyente, en la medida en que el denominador de este cociente pasa a ser la base imponible calculada conforme al AMT. En definitiva, los contribuyentes sujetos al AMT deben recalcular el *foreign tax credit* siguiendo determinadas reglas especiales que establece la normativa fiscal²³³.

Sobre dicha base imponible ampliada por los conceptos mencionados anteriormente, el contribuyente podrá practicarse una exención, cuyo importe dependerá del estado civil del mismo. Para el año 2015 dicha exención está en 53.600 \$ para contribuyentes solteros y en 83.400\$ para contribuyentes casados con declaración conjunta. Como puede observarse, dicha exención es significativamente más alta que la general existente en el cálculo ordinario del impuesto.

Sobre la cuantía resultante de practicar esta exención se aplican los dos tipos impositivos propios de este cálculo paralelo del impuesto que, para los ingresos sujetos a la escala general en el cálculo ordinario del impuesto, son los siguientes:

- (a) 26% para contribuyentes cuya base liquidable no exceda de 92.700\$ (contribuyentes casados con declaración individual) o 185.400\$ (solteros y casados con declaración conjunta).
- (b) 28% para contribuyentes cuya base liquidable exceda de las cuantías mencionadas en el apartado anterior.

²³³ KUNTZ, Joel D - PERONI, Robert J, *US International Taxation*, Thompson RIA, 2005, B4-285.

Ambos tipos son significativamente inferiores al tipo general marginal. Cuando se trate de ingresos que, en el cálculo ordinario del impuesto estén sujetos a una escala especial (ganancias de capital y dividendos), seguirá siendo de aplicación la misma escala especial.

El *AMT* ha estado sometido a una fuerte controversia en los últimos años debido al gran número de contribuyentes que se han visto sujetos al mismo. De ser un método alternativo, y por tanto excepcional, de cálculo del impuesto que únicamente afectaba a un número reducido de contribuyentes de alto poder adquisitivo, se ha convertido en un método de cálculo que afecta a un número cada vez más significativo de individuos de nivel económico medio²³⁴. Así, es frecuente que contribuyentes de nivel económico medio, que residen en estados que tienen altos impuestos estatales sobre la renta o sobre la propiedad, se vean sujetos a este impuesto alternativo, por cuanto que estos impuestos no son deducibles en el cálculo del impuesto alternativo.

Hasta la aprobación de la *American Taxpayer Relief Act* de 2012, la ley no preveía que este cálculo alternativo del impuesto fuera objeto de actualización para reflejar el impacto de la inflación, a diferencia de lo que sucedía con el cálculo ordinario del impuesto. Asimismo, las sucesivas reformas del impuesto sobre la renta efectuadas a partir de 2001, con la finalidad de reducir la carga impositiva de dicho impuesto, se habían centrado en el cálculo ordinario del mismo y no habían modificado el *AMT*. La consecuencia de ello es que muchos contribuyentes de nivel económico medio²³⁵ se habían visto sujetos al *AMT* en los últimos años. El Congreso norteamericano, para paliar los efectos de esta situación, se había limitado a ampliar sucesivamente, con carácter temporal, el importe de la exención. Con la aprobación de la Ley de 2012, ya no es necesaria esta ampliación, ya que el ajuste de la misma se hace cada año, junto al ajuste de las principales variables económicas del IRPF.

²³⁴ Conforme al *Tax Policy Center (The Alternative Minimum Tax: 12 Facts and Projections. 2008)*, en 1970 aproximadamente 20.000 contribuyentes estaban sujetos a este método alternativo. En 2009 este número ha pasado a 4 millones. Según las estimaciones preparadas por la Oficina Presupuestario del Congreso (*Congressional Budget Office. The Individual Alternative Minimum Tax. 2010*), sin el aumento temporal de la base liquidable mencionado, el número de contribuyentes afectados ascendería a 27 millones.

²³⁵ Entre los grupos especialmente afectados se encuentran unidades familiares que, en el cálculo ordinario del impuesto, se aplican las exenciones personales, residentes de estados o municipios con altos tipos impositivos y los titulares de segundos préstamos hipotecarios.

En definitiva, el *AMT* afecta a los sujetos por obligación personal al IRPF y, desde la perspectiva del CDI, puede afectar a los residentes y nacionales americanos en la medida en que no les permita eliminarse completamente la doble imposición sobre rentas de fuente extranjera.

13. PRESCRIPCIÓN DE LA DEUDA TRIBUTARIA Y RÉGIMEN SANCIONADOR

12.1 Prescripción de la deuda tributaria. 12.2 Régimen sancionador.

13.1 Prescripción de la deuda tributaria

En general, y sin perjuicio de lo mencionado a continuación, la deuda tributaria por el impuesto sobre la renta en EEUU prescribe a los 3 años desde la fecha de presentación de la declaración correspondiente²³⁶. Este plazo de prescripción también se aplica a las sanciones y recargos²³⁷. En caso de que la declaración tributaria se haya presentado con anterioridad a la fecha de obligación de pago que marca la ley, se entenderá presentada en esta última, que será la fecha a partir de la cual se iniciará el cómputo del plazo de prescripción. La declaración ordinaria anual debe presentarse el décimo-quinto día del cuarto mes siguiente al cierre del ejercicio fiscal, es decir, el 15 de abril del año siguiente²³⁸. Cuando esta fecha recaiga en sábado, domingo o fiesta oficial, la fecha de presentación se extiende hasta el siguiente día laborable²³⁹.

Para que la declaración se entienda por presentada y, en consecuencia, se inicie el cómputo del plazo de prescripción, la ley exige que la misma se haga “conforme a los impresos y normativas establecidas por el Secretario del Tesoro”²⁴⁰, esté firmada por el contribuyente²⁴¹, y contenga “una declaración escrita conforme se ha preparado bajo la pena de perjurio”²⁴². Conforme ha establecido la jurisprudencia del Tribunal Supremo²⁴³, los requisitos que permiten iniciar el cómputo de la prescripción son los siguientes: a) el contribuyente debe tener la intención de presentar una declaración; b) la declaración debe ir acompañada de una declaración jurada; c) dicha declaración debe mostrar una intención honesta y genuina de cumplir con la ley. Asimismo, el manual de inspección del *IRS* establece que, además de los

²³⁶ Sección 6501 (a) *IRC*.

²³⁷ Sección 6665 *IRC*.

²³⁸ Sección 6072 *IRC*.

²³⁹ Sección 7503 *IRC*.

²⁴⁰ Sección 6011 *IRC*.

²⁴¹ Sección 6061 *IRC*.

²⁴² Sección 6065 *IRC*.

²⁴³ *Zellerbach Paper Co v Helvering* 293 US 172 (1934) citada en MERRILL, Joseph / BLACK, Catherine, Navigating the Statue of Limitations Maze in the Federal Income Tax Arena, *Mountain Plains Journal of Business and Economics*, 2010.

anteriores requisitos, dicha declaración debe contener suficientes datos para poder calcular el impuesto a pagar²⁴⁴.

En caso de que el contribuyente omita de la base imponible de la declaración de renta unos ingresos superiores al 25% de la base imponible, el plazo de prescripción pasa a ser de 6 años desde la fecha de presentación de la declaración²⁴⁵. La extensión del plazo proporciona al *IRS* un plazo adicional para identificar y valorar omisiones en aquellas situaciones en las que la declaración de renta no proporciona información suficiente sobre los ingresos omitidos²⁴⁶. Este apartado se aplica únicamente a omisiones involuntarias o negligentes, pero no a las efectuadas con la intención de defraudar o evadir impuestos. Asimismo, la *HIRE Act* de 2010 ha extendido el plazo de prescripción a 6 años para el caso de omisión de ingresos provenientes de activos situados en el extranjero cuyo importe exceda de 5.000\$²⁴⁷. En este caso se penaliza la tenencia de bienes en el extranjero, ya que este plazo de prescripción únicamente afecta a bienes situados en el extranjero.

En caso de presentación de una declaración falsa o fraudulenta hecha con la intención de evadir impuestos²⁴⁸, así como en caso de intención consciente por parte del contribuyente de evadir impuestos²⁴⁹, la deuda tributaria no prescribe nunca. Corresponde a la administración tributaria la carga de la prueba para cada uno de los años en los que se alegue la imprescriptibilidad de la deuda tributaria²⁵⁰. Asimismo, conforme establece esta Sección, la deuda tributaria no prescribe nunca en caso de no presentación de la declaración de renta correspondiente²⁵¹. En consecuencia, para el inicio del cómputo de prescripción es requisito indispensable la presentación de la declaración de renta anual.

El plazo para obtener devoluciones de la administración tributaria norteamericana es el que venza más tarde entre el plazo de 3 años a contar desde la fecha de presentación de la

²⁴⁴ *Internal Revenue Manual* 25.6.1.6.14, 2011.

²⁴⁵ Sección 6501 (e) (1) *IRC*.

²⁴⁶ *Colony Inc v Commissioner*. 357 US 28 (1958) citada por MERILL, Joseph y BLACK, cit., 2010.

²⁴⁷ Sección 6501 (e) modificada por la *HIRE Act* de 2010.

²⁴⁸ Sección 6501 (c) (2) *IRC*.

²⁴⁹ Sección 6501 (c) (1): “*In case of a false or fraudulent return with the intent to evade tax...*” y (2) “*In case of a willful attempt in any manner to defeat or evade tax ...*”.

²⁵⁰ *King v Commissioner*. Tax Court Memo 1979-359 (1979).

²⁵¹ Sección 6501 (c) (3) *IRC*.

declaración de renta correspondiente o el plazo de 2 años desde el pago del impuesto²⁵². No obstante, cuando se trate de una devolución relacionada con impuestos pagados a un estado extranjero sobre los cuales pueda aplicarse el *foreign tax credit*, el plazo para obtener la devolución se extiende hasta 10 años.

Como puede observarse, los plazos de prescripción de la deuda tributaria son, en general, más extensos que los que contempla la normativa española²⁵³, por cuanto que, en alguno de los casos mencionados anteriormente, el legislador reserva al *IRS* la posibilidad de exigir el pago de la deuda tributaria con carácter indefinido. La única situación prevista en el ordenamiento jurídico español en la que no existe plazo de prescripción de la deuda tributaria es la contemplada para el caso de los rendimientos producidos por el afloramiento de bienes situados en el extranjero que no hayan sido objeto de declaración²⁵⁴. Por otro lado, el plazo para exigir y obtener devoluciones de la administración tributaria norteamericana es mucho más restrictivo en beneficio de la administración y sujeto, en todo caso, a plazos de prescripción.

Por último, los estados tienen su propia normativa aplicable a los plazos de prescripción relativos a sus respectivos impuestos sobre la renta. Algunos estados tienen los mismos plazos que la normativa federal, pero otros tienen unos plazos diferentes.

Como veremos en el Capítulo IV, la diferencia en los plazos de prescripción de la deuda tributaria puede tener consecuencias a efectos de lo establecido en el Art. 27 (Intercambio de información y asistencia administrativa), por cuanto que en su nueva redacción impone a un Estado contratante la obligación de proporcionar al otro la información solicitada, aun cuando el otro Estado pueda no necesitar esta información para sus propios fines tributarios. Como

²⁵² Sección 6511 *IRC*.

²⁵³ Conforme establece el art. 66 de la LGT, prescribe a los 4 años a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación. b) El derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas. c) El derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías. d) El derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.

²⁵⁴ Art. 39.2 LIRPF introducido por la Ley 7/2012.

veremos más adelante, nosotros mantenemos la posición de que la obligación de intercambio de información debe regirse por los plazos de prescripción del Estado requerido²⁵⁵.

12.2 Régimen Sancionador

El régimen sancionador está contemplado en los Capítulo 68 (Secciones 6651 y ss) y 75 del (secciones 7201 y ss) del *IRC* y es común a todo el sistema tributario²⁵⁶. En este apartado destacamos brevemente las Secciones que pueden ser más relevantes para tener una visión global del régimen sancionador propio del sistema fiscal norteamericano.

Conforme establece la sección 6662, la falta de pago de impuestos que se deba a (a) negligencia o incumplimiento de la normativa, (b) subestimación significativa del impuesto a pagar, (c) errores de valoración significativos, (d) no aceptación por parte de la Administración fiscal de un beneficio fiscal por carecer de entidad económica, (e) activo no declarado en el extranjero, conlleva una sanción del 20% de la cantidad defraudada. No procederá la aplicación de la sanción en caso de que el contribuyente haya actuado de buena fe y demuestre que existe una justificación razonable para la falta de pago²⁵⁷. Esta Sección define como negligencia la ausencia de una intención razonable de cumplir con las disposiciones de la ley. Asimismo, se considera que existe un subestimación significativa del impuesto a pagar cuando el importe de la cuantía no satisfecha exceda del 10% de la deuda tributaria.

El Capítulo 75 contempla las sanciones cuando la conducta del contribuyente es constitutiva de delito. La Sección 7201 establece que toda persona que conscientemente (*willfully*) evada el pago de cualquier tipo de impuesto comete un delito (*felony*) y estará sujeto a una multa de hasta 250.000\$, privación de libertad hasta 5 años o una combinación de ambos. Nótese que la legislación fiscal norteamericana no establece un importe mínimo para que la evasión fiscal sea considerada delito.

²⁵⁵ Ver Apartado 6.4. Intercambio de información y asistencia administrativa del Capítulo IV.

²⁵⁶ La normativa española está contemplada en los artículos 183 y ss LGT.

²⁵⁷ Sección 6664(c).

La Sección 7203 establece que toda persona que conscientemente no presente la declaración correspondiente, no conserve los documentos en los plazos que marca la ley o no proporcione la información que por ley esté obligado a suministrar, cometerá una falta (*misdemeanor*) y estará sujeto a una multa de hasta 100.000 \$, privación de libertad hasta 1 año o una combinación de ambos.

La Sección 7206 establece que toda persona que presente una declaración, estado de cuentas o cualquier otro documento, que contenga una afirmación escrita en la que conste que dicha presentación se hace bajo la pena de perjurio y sea consciente de que dicho documento contenga elementos significativos que no sean ciertos o correctos, comete un delito (*felony*) y estará sujeto a una multa de hasta 250.000 \$, privación de libertad hasta 3 años o un combinado de ambos. Téngase en cuenta que toda declaración de renta o documento similar que se presente ante las autoridades fiscales norteamericanas y, en general, todo documento o declaración que se presenta ante las autoridades administrativas norteamericanas, debe ir siempre acompañado de una declaración en la que se afirme bajo la pena de perjurio que la información suministrada es completa y correcta. Esta Sección otorga protección penal a esta práctica del derecho administrativo norteamericano.

13.- TRIBUTACIÓN DE NACIONALES Y RESIDENTES EN EL EXTRANJERO

13.1. Introducción. 13.2. *Foreign Earned Income Exclusion*. 13.3. *Foreign Housing Exclusion and Deduction*. 13.4. *Foreign Tax Credit*. 13.4.1 Concepto. 13.4.2 Sujeto pasivo. 13.4.3 Impuestos que pueden deducirse. 13.4.5. Otras consideraciones.

13.1. Introducción

En líneas generales, la normativa norteamericana de tributación sobre la renta de personas físicas prescribe un tratamiento diferente a los impuestos pagados en el extranjero por nacionales y residentes americanos conforme señalamos a continuación: a) Los impuestos pagados en el extranjero por ingresos cuya fuente esté situada en el extranjero pueden deducirse de los impuestos a pagar en EEUU a través del *foreign tax credit*, siempre que el importe de los mismos sea igual o inferior al impuesto que correspondería pagar en EEUU por dichos ingresos; b) Los impuestos pagados en el extranjero relacionados con una actividad económica tienen la consideración de gastos deducibles de las rentas producidas por estas actividades a efectos del impuesto sobre la renta; c) Otros impuestos como el impuesto sobre el valor añadido, el impuesto sobre el patrimonio o los impuestos especiales no son deducibles del impuesto sobre la renta, sin perjuicio de lo establecido en el apartado b) anterior cuando se trate de una actividad económica.

En la medida en que los nacionales y residentes norteamericanos están sujetos a tributación en EEUU por sus rentas mundiales, y que las rentas que hayan sido generadas en el extranjero están a su vez sujetas a tributación en el país de la fuente, ello obliga al legislador norteamericano a establecer mecanismos en la normativa interna para evitar la doble imposición de dichas rentas. Asimismo, la extraordinaria expansión del criterio de sujeción en EEUU, al incluir a los nacionales residentes en el extranjero como sujetos obligados a tributar en EEUU por sus rentas mundiales, obliga al legislador a reconocer unas reducciones de la base imponible en favor de los mismos.

El principal mecanismo para evitar la doble imposición lo constituye el *foreign tax credit*, o deducción fiscal por los impuestos pagados en el extranjero, por medio de la cual se permite al contribuyente norteamericano deducirse los impuestos pagados en el extranjero de la cuota a

pagar en EEUU, con la limitación del impuesto que debería pagarse por esas rentas en EEUU (se trataría, por tanto, de la aplicación de un método de imputación limitada).

Existen asimismo otros mecanismos conforme a los cuales el sujeto pasivo puede excluir de tributación en EEUU determinados ingresos obtenidos en el extranjero en las condiciones y hasta los límites que marca la ley²⁵⁸. Estos mecanismos son el “*Foreign Earned Income Exclusion*” y el “*Foreign Housing Exclusion*”. El objetivo inicial que llevó a la creación de estas dos reducciones²⁵⁹, así como de las posteriores modificaciones de la misma, no fue otro que favorecer la competitividad de empresas norteamericanas en el extranjero reduciendo los costes de tener nacionales desplazados internacionalmente²⁶⁰, al permitir que éstos puedan reducir de sus bases imponibles en EEUU parte de los ingresos obtenidos en el extranjero, así como parte de los gastos de alojamiento pagados por sus empleadores en el extranjero. Por medio de estas reducciones se pretende promover el comercio internacional y el aumento de las exportaciones²⁶¹.

En definitiva, estos mecanismos permiten reducir total o parcialmente la doble tributación a la que están sometidos los nacionales (o residentes permanentes) americanos que residen en el extranjero. Por otro lado, estos mecanismos no hacen más que incrementar los costes de cumplimiento que se añaden a las múltiples obligaciones formales a las que se encuentran sometidos estos contribuyentes²⁶².

²⁵⁸ Estos mecanismos producen el mismo efecto que la aplicación de un método de exención con progresividad.

²⁵⁹ El *foreign earned income exclusion* se creó por primera vez en 1926 a través de la *Revenue Act* de 1926, aunque ha sido objeto de modificaciones significativas posteriormente.

²⁶⁰ POSTLEWHITE, Philip F. y STERN, Gregory E., cit., 1979, pág. 1122.

²⁶¹ PAPAHRONIS, John A. *Taxation of Americans Abroad Under the ERTA: An Unnecessary Windfall*, 4 *Northwestern Journal of International Law & Business*, pág. 586. (1982) comenta los objetivos de la *Economic Recovery Tax Act* de 1981 (ERTA) que contiene varias disposiciones que reducen la tributación de americanos residentes en el extranjero, entre ellos el *foreign earned income exclusion*.

²⁶² Para ver una relación de los requisitos de naturaleza formal a los que se encuentran sometidos los nacionales y residentes permanentes americanos, ver SCHNEIDER, Bernard, cit., 2012, pág. 32 y siguientes.

13.2. “*Foreign Earned Income Exclusion*”²⁶³

Por medio del *Foreign Earned Income Exclusion*²⁶⁴, o exención por rendimientos del trabajo obtenidos en el extranjero, se permite al contribuyente norteamericano excluir de sus ingresos los rendimientos del trabajo obtenidos en el extranjero hasta una cantidad máxima que marca la ley²⁶⁵. Se trata, por tanto, de la aplicación de un método de exención, aunque, como se verá, con progresividad, que reduce la carga tributaria de los nacionales y residentes norteamericanos en el extranjero que, a su vez, están sujetos a tributación en el país de residencia.

Para el ejercicio fiscal 2015 dicha cantidad queda establecida en 100.800 \$ por contribuyente (201.600 \$ en el caso de declaración conjunta). En el caso de un nacional o residente norteamericano casado con un extranjero no residente, la ley da a éste la posibilidad de tributar conjuntamente con el cónyuge norteamericano, en cuyo caso se aplicaría la deducción de 201.600 \$. Estas cuantías son objeto de actualización cada año en función del índice de precios al consumo²⁶⁶. No obstante, no se ajustan en función de la evolución del tipo de cambio entre la divisa del país de residencia y el dólar norteamericano, por lo que el importe

²⁶³ Esta figura sería similar a la situación contemplada en el art. 7 p) LIRPF y art. 6 RIRPF, conforme a los cuales están exentos los rendimientos del trabajo hasta 60.100 € anuales por trabajos efectivamente realizados en el extranjero en las condiciones que establece la normativa. El objetivo principal de la norma española es incentivar la internacionalización del capital humano residente en España, reduciendo la presión fiscal sobre los trabajadores residentes que se desplazan al extranjero, favoreciendo de esta manera la competitividad de las empresas españolas. CHICO DE LA CÁMARA, Pablo – RUIZ GARIJO, Mercedes, Análisis crítico de la exención del art. 7 p) LIRPF 35/2006, de 28 de noviembre, por rendimientos obtenidos como consecuencia de trabajos efectivamente realizados en el extranjero, *Crónica Tributaria*, núm. 126/2008, pág. 94. La diferencia fundamental entre ambas figuras jurídicas está en que el régimen previsto en el ordenamiento jurídico español se aplica a los residentes en España, mientras que el régimen contemplado en la normativa americana se aplica únicamente a nacionales y residentes que residen en el extranjero, es decir, en EEUU no existe una exención por ingresos cuya fuente esté situada en el extranjero cuando se trate de residentes en EEUU.

²⁶⁴ Para conocer la evolución histórica de esta figura, se puede consultar CHRISTIE, John H., 1982, cit., págs. 111-126; POSTLEWHITE, Philip F. y STERN, Gregory E. cit., 1979, págs. 1095-1108.

²⁶⁵ Esta exención está contemplada en la sección 911 (b) del IRC. Se estableció por primera vez en 1926 con la finalidad de reducir costes y mantener la competitividad de las empresas norteamericanas que iniciaban su expansión internacional en la primera mitad del siglo pasado a través de la exclusión de tributación de la remuneración de los trabajadores desplazados al extranjero. Asimismo, con estas medidas se pretendía incentivar que estas empresas desplazaran empleados americanos internacionalmente. En la versión original de 1926, se establecía la exclusión de todos los rendimientos del trabajo por cuenta ajena sin limitación alguna. La limitación dineraria se estableció por primera vez en 1953 en 20.000 \$ y ha sido objeto de múltiples actualizaciones a lo largo de los años.

²⁶⁶ Sección 911 (b) (2) (D) (ii).

de la exención se verá afectado por la fluctuación del tipo de cambio entre ambas monedas, riesgo que deberá ser asumido por el sujeto pasivo.

Esta exención puede utilizarse en lugar del *Foreign Tax Credit*, que veremos más adelante, para los rendimientos del trabajo hasta las cifras mencionadas en el párrafo anterior. En caso de no existir esta exención, el contribuyente norteamericano únicamente podría deducirse los impuestos pagados en el extranjero sobre estos rendimientos del trabajo a través del *Foreign Tax Credit*. Ambos mecanismos son compatibles entre sí y lo normal es que el sujeto pasivo haga uso del *Foreign Income Exclusion* y utilice el *Foreign Tax Credit* para deducirse los impuestos que se hayan pagado en el extranjero por los ingresos que excedan el límite que puede eximirse en virtud del *Foreign Income Exclusion*.

La diferencia fundamental entre ambas figuras está en que el *Foreign Income Exclusion* se aplica con independencia de que los rendimientos del trabajo hayan sido objeto o no de tributación en el país de origen (el sujeto pasivo puede realmente no tributar en ningún lugar por estos ingresos), así como del tipo impositivo al que dichos ingresos hayan tributado en el país de origen, mientras que por medio del *Foreign Tax Credit* el contribuyente únicamente podrá deducirse los impuestos efectivamente pagados en el extranjero. Asimismo, desde un punto de vista administrativo, el *Foreign Earned Income Exclusion* resulta de aplicación práctica más simple, tanto para el contribuyente como para la administración tributaria.

La Sección 911 constituye en sí una excepción en el sistema tributario norteamericano, ya que, conforme hemos visto anteriormente²⁶⁷, están sujetas a este impuesto todas las rentas que se deriven de cualesquiera fuente (“*all income from whatever source derived*”). No obstante, sin esta exención, tal como ha señalado la doctrina, no sería administrativamente gestionable un sistema tributario basado en la nacionalidad²⁶⁸. Conforme ha señalado algún autor, esta exención es un reconocimiento implícito de que los EEUU no confieren a los nacionales residentes en el extranjero unos beneficios que justifiquen la plena tributación por dichos ingresos percibidos en el extranjero²⁶⁹, y por ello se permite una exención significativa de los

²⁶⁷ Sección 61 *IRC*.

²⁶⁸ AVI-YONAH, Reuven S, 2010, cit., pág. 10.

²⁶⁹ KIRSCH, Michael S., 2007, cit., pág. 503.

mismos como compensación por los menores servicios que reciben²⁷⁰. No obstante, en un sistema tributario basado en la nacionalidad, se ha cuestionado la equidad de dar un trato fiscalmente más favorable a aquellos contribuyentes que residen en el extranjero al excluir una parte de sus ingresos de tributación²⁷¹. Un sector de la doctrina considera que el *foreign income exclusion* distorsiona la actividad económica al incentivar la inversión en el extranjero, infringe el principio de equidad fiscal al no responder al criterio de capacidad de pago del sujeto pasivo, añade complejidad administrativa al sistema, y tiene un impacto negativo en la recaudación del gobierno federal, por lo que consideran que debería ser eliminado y los nacionales residentes en el extranjero simplemente deberían utilizar el *foreign tax credit*²⁷².

A efectos de esta reducción, se entiende por *earned income* los salarios, remuneraciones, comisiones, incentivos, honorarios profesionales y otras cantidades percibidas como remuneración por servicios personales prestados. Este concepto no incluye la remuneración percibida en forma de participación en las ganancias o beneficios de una empresa, la remuneración pagada en forma de pensión o anualidad, las pensiones alimenticias, o las pensiones públicas de jubilación (*Social Security benefits*). También quedan excluidas del concepto de *foreign earned income* las remuneraciones pagadas por el gobierno de EEUU o agencias dependientes del mismo a sus empleados. Obviamente quedan también excluidos cualesquier otros ingresos que no constituyan remuneración por trabajo por cuenta ajena o propia tales como los dividendos, intereses, alquileres y las ganancias de capital.

En el caso de que se trate de un contribuyente que se dedique a una actividad comercial o de negocios, en la que tanto la aportación de capital como la prestación de servicios personales son factores determinantes de la generación de los ingresos de dicha actividad, se considerará

²⁷⁰ TILLINGHAST, David. A matter of definition: foreign and domestic taxpayers, *Berkeley Journal of International Law*, Vol. 2, Issue 2 (1984), págs. 243 y 244.

²⁷¹ SCHNEIDER, Bernard. Cit., 2012, págs. 43 – 44.

²⁷² PERONI, Robert J. Back to the future: A path to progressive reform of US international income tax rules. 51 *University of Miami Law Review* 4. 1997, pág. 1008-1010; POSTLEWHITE, Philip F. y STERN, Gregory E., cit., 1979, págs. 1119-1125; PAPAHRONIS, John A., cit., 1982, pág. 586 -600; SHEPPARD, Hale E., Perpetuation of the foreign earned income exclusion: U.S. international tax policy, political reality, and the necessity of understanding how the two intertwine, *Vanderbilt University School of Law*, 2004.

como remuneración por la prestación de servicios personales únicamente el 30% de los beneficios que reciba el contribuyente de su participación en dicha actividad económica.

Se considera que el capital es un factor determinante en la producción de beneficios cuando la actividad requiera inventarios significativos o una inversión sustancial en activos fijos, maquinaria o bienes de equipo en general. No se considerará factor determinante cuando el capital sea accesorio para la producción de los ingresos (por ejemplo, ordenadores en una oficina)²⁷³. Si la prestación de servicios comporta la producción de un bien que es posteriormente vendido o licenciado como patente, es más difícil determinar que los ingresos percibidos puedan considerarse sujetos a esta exención, aunque el *IRS* considera que, en general, los cánones percibidos de las patentes no son *earned income*. Por otro lado, el *IRS* sí que ha considerado que los cánones percibidos por un escritor se consideran *foreign earned income* a los efectos de esta reducción²⁷⁴.

Para poder optar a esta exención, la normativa exige que el contribuyente tenga la residencia fiscal en el extranjero²⁷⁵ y (a) sea residente de buena fe (*bona fide resident*) en el extranjero (puede ser en uno o en varios países) por un periodo ininterrumpido mínimo de un año fiscal o (b) que, durante un periodo consecutivo de 12 meses (coincida o no con el año fiscal), se encuentre en el extranjero durante un mínimo de 330 días. Esta exención es, por tanto, únicamente aplicable a nacionales no residentes en EEUU, a diferencia del *Foreign Tax Credit*, que es aplicable a todos los nacionales y residentes permanentes americanos, con independencia del lugar donde residan, que tengan rentas cuya fuente esté situada en el extranjero.

Finalmente, si un contribuyente opta por utilizar esta reducción, no podrá practicarse ningún otro tipo de exención sobre los rendimientos del trabajo que generan las cantidades que han sido objeto de la misma. Asimismo, en caso de que el contribuyente tenga ingresos superiores a la cantidad excluida, para el cálculo del impuesto aplicable a los ingresos superiores a esta reducción, deberá aplicarse la escala de tipos de gravamen sobre la base imponible incluyendo

²⁷³ Rousku vs Comissioner (1971) citada en ABRAMS, Howard – DOERNBERG, Richard, cit., 1999, pág. 4-104

²⁷⁴ *IRS Ruling 80-254* (1980) citada en ABRAMS, Howard E. – DOERNBERG, Richard, cit., 1999, pág. 4-104.

²⁷⁵ Sección 911 (d) (1): "... an individual whose tax home is in a foreign country...".

los rendimientos del trabajo que son objeto de la reducción, por lo que el contribuyente deberá tributar por estos ingresos superiores a unos tipos impositivos para cuya determinación deberá considerarse la cuantía exenta. De esta manera no se elimina el efecto de la progresividad de los tipos impositivos sobre los ingresos que estén por encima de la cantidad que es objeto de exención²⁷⁶.

13.3. Foreign Housing Exclusion and Deduction

La normativa también permite al trabajador por cuenta ajena residente en el extranjero excluir de la base imponible parte de los costes de alojamiento (básicamente vivienda) pagados por el empleador por residir en el extranjero hasta los límites que marca la ley²⁷⁷. Dichos costes de alojamiento se calculan en función de una fórmula que resta de los costes reales de alojamiento incurridos por el empleador del contribuyente, el 16% de la cantidad máxima permitida como exención en virtud del *foreign earned income* (100.800*16%, esto es, 16.128\$). Los costes reales de alojamiento incurridos por encima de esta cifra de 16.128 \$ hasta el límite que marca la normativa es la cantidad que puede ser objeto de reducción.

El límite de la exención que la normativa establece para 2015 lo constituye el 30% del *foreign earned income* (30.240 \$), salvo que el lugar donde se encuentre el sujeto pasivo esté considerado como un destino de alto coste (*high-cost locality*) por la *IRS*, en cuyo caso el límite es mayor²⁷⁸.

Conforme a la ley, se consideran costes de alojamiento los gastos pagados o incurridos por el empleador durante el año fiscal correspondientes al alojamiento del sujeto pasivo, de su

²⁷⁶ La inclusión de los ingresos exentos en la base imponible se incorporó a la sección 911 en 2006. Con anterioridad a esta fecha, se aplicaba la escala de gravamen sin computar los ingresos sujetos a exención, por lo que el sujeto pasivo que se aplicaba la exención contaba con el beneficio adicional de la menor progresividad de los tipos de gravamen sobre los ingresos que estaban por encima de la exención.

²⁷⁷ Sección 911 (c).

²⁷⁸ Conforme a la normativa reglamentaria, España se considera un destino de alto coste y el límite en general para el año 2014 está en 30.300\$ (los datos de 2015 no han sido publicados a la fecha de redacción de este trabajo). Se establecen límites mayores para Barcelona (40.600\$), Madrid (68.900\$, significativamente más alto que el de Barcelona), Valencia (40.100) y Rota (42.600\$, curiosamente más alto que el de Barcelona). En conclusión, un nacional norteamericano residente en Barcelona podrá deducirse 24.742 \$ (40.600\$ - 16.128 \$) de la cuota a pagar en el año fiscal 2015, siempre que se trate de gastos de alojamiento efectivamente incurridos pagados por un empleador.

cónyuge y dependientes, siempre que residan con él. Están excluidos los gastos relativos a la compraventa de una vivienda, los intereses de préstamos hipotecarios y los impuestos que gravan dicha compraventa, así como los gastos que, en función de las circunstancias, puedan considerarse excesivos o extravagantes. La normativa reglamentaria recoge de manera detallada los gastos que pueden considerarse como costes de alojamiento, así como aquellos que no pueden ser considerados como tales.

Cuando el contribuyente sea trabajador por cuenta propia, éste podrá deducirse los gastos incurridos (en lugar de practicarse una exención sobre la base imponible) por este concepto, es decir, el contribuyente podrá deducirse los importes mencionados de los ingresos.

Como resulta obvio, la suma del *Foreign Income Exclusion* y del *Housing Exclusion* no podrá exceder los rendimientos del trabajo (*foreign earned income*) percibidos por el contribuyente en el extranjero. Con ello se pretende que el contribuyente no pueda utilizar estas exenciones para excluir ingresos obtenidos dentro de EEUU. Por tanto, el importe que un contribuyente residente en el extranjero que perciba rentas del trabajo puede aplicarse por estos conceptos asciende a 114.912 \$, sin incluir el incremento correspondiente en el caso de que se trate de un destino de alto coste. Es una cantidad que, por su importe, excluye de tributación los rendimientos del trabajo, por cuenta propia o ajena, de un gran número de contribuyentes. No obstante, sigue existiendo la obligación formal de presentar la declaración anual correspondiente, aun cuando las rentas estuvieren exentas de tributación por estas deducciones.

13.4. Foreign Tax Credit

13.4.1 Concepto²⁷⁹

Conforme establece la sección 901 del *IRC*, el sujeto pasivo podrá deducirse de la cuota los impuestos pagados en el extranjero, con la limitación de lo establecido en la Sección 904. En esta última se establece que el importe de esta deducción no podrá exceder la proporción que las rentas obtenidas en el extranjero tengan sobre las rentas totales del contribuyente. La normativa interna norteamericana estipula, por tanto, un método de imputación ordinaria o limitada que es también el previsto en el art. 24 del CDI España EEUU y en la normativa interna española²⁸⁰. Establecido por primera vez en la *Revenue Act* de 1918²⁸¹, este mecanismo forma parte de las medidas unilaterales contempladas en la legislación interna norteamericana que coexisten con las medidas bilaterales para compensar los impuestos pagados en el extranjero incluidas en los CDI firmados por aquel país.

El *foreign tax credit* es el instrumento clave en la normativa fiscal norteamericana para evitar la doble imposición jurídica, situación harto frecuente por la existencia del criterio de sujeción por nacionalidad que comporta que todo nacional americano residente en el extranjero que perciba rentas cuya fuente esté también situada en el extranjero se encontrará en una situación de doble imposición. Se trata de una deducción por los impuestos pagados en el extranjero, pero dicha deducción no es ilimitada, ya que EEUU (estado de la residencia) no va a conceder una deducción superior a la cuota correspondiente a la renta de fuente extranjera, por cuanto que de hacerlo así supondría que, además de no recibir impuestos por dicha renta extranjera, estaría renunciando a parte de los impuestos correspondientes a las rentas generadas en EEUU.

²⁷⁹ Para consultar en más detalle el *foreign tax credit*, ver KUNTZ, Joel D - PERONI, Robert J, *US International Taxation*, Thompson RIA, 2005, Chapter B4-01 a B4-287; WEST, Philip R, *Foreign Law in US International Taxation: The search for standards*, *Florida Tax Review*, Vol. 3, num. 4, 1996; ISENBERGH, Joseph, *The Foreign Tax Credit: Royalties, Subsidies, and Creditable Taxes*, 39 *New York University School of Law Tax Law Review* 227, 1984.

²⁸⁰ Art. 80 LIRPF.

²⁸¹ EEUU fue el primer país del mundo en aplicar una deducción por los impuestos pagados en el extranjero. Previamente Gran Bretaña había establecido esta deducción, pero aplicable únicamente dentro de la *Commonwealth*. GRAETZ, Michael – O’HEAR, Michael, *The original intent of US International Taxation*, *Duke Law Journal*, 1997, pág. 1021 y ss.

El *Foreign Tax Credit* está desarrollado de modo exhaustivo en la normativa de carácter reglamentario aprobada por el Departamento del Tesoro²⁸².

El *foreign tax credit* se estableció en la *Revenue Act* de 1918, tanto por motivos de equidad fiscal, como para preservar la competitividad de las empresas norteamericanas en el extranjero y eliminar el incentivo que la normativa vigente generaba en los ciudadanos americanos residentes en el extranjero a renunciar a la nacionalidad americana²⁸³. A través de esta figura, EEUU cede el derecho a recaudar tributos de los ciudadanos o residentes permanentes que obtienen rentas en el extranjero a favor del estado extranjero en cuya jurisdicción se generan estas rentas, pero a su vez se reserva el derecho residual a sujetar a tributación estas rentas en la medida en que los tipos impositivos de EEUU excedan los del país de la fuente²⁸⁴.

En caso de que los tipos impositivos del país extranjero sean mayores que los norteamericanos (tal como sucedería generalmente en el caso de España), el contribuyente carecerá de cuota a pagar en EEUU por las rentas obtenidas en el extranjero. En caso de que los tipos impositivos del país extranjero sean menores que los norteamericanos, el contribuyente deberá pagar impuestos en EEUU por la diferencia entre ambos tipos impositivos. Dicha limitación se aplica con carácter global, es decir, la deducción se limita comparando todos los impuestos pagados en el extranjero con la cuota a pagar en EEUU correspondiente a rentas de fuente extranjera y no se efectúa país por país. De este modo el exceso de carga fiscal de un país extranjero con respecto a EEUU podría compensarse con la menor existente en otro país. Así, el tipo impositivo norteamericano constituye el suelo o mínimo que deberá pagar todo ciudadano o residente norteamericano por sus rentas mundiales, con las salvedades de las exenciones mencionadas en el caso del *Foreign Earned Income and Housing Exclusions*.

La ventaja del método de imputación (frente a otros métodos como el de exención) consiste en la equiparación de todos los residentes con independencia del origen (nacional o extranjero) de sus rentas y, por tanto, la aplicación del mismo resulta neutral para un país exportador de

²⁸² *Treasury Regulations* 1901 a 1905, a las que nos remitimos.

²⁸³ ZELINSKY, Edward A., 2011, cit., pág. 455-456.

²⁸⁴ WALKER, Andrew, 2005, cit., pág. 560.

capitales como EEUU. Por otro lado, un método como el de imputación anula los incentivos a la inversión de capital extranjero que pueda tener el país de la fuente, por cuanto que la menor tributación en el país de la fuente queda anulada con una mayor tributación en el país de residencia²⁸⁵. EEUU no contempla en su ordenamiento jurídico cláusulas de “tax sparing”²⁸⁶ que permitían a sus residentes imputarse el impuesto ahorrado en el país extranjero como consecuencia de la existencia de incentivos fiscales a la inversión extranjera.

El *foreign tax credit* supone un reconocimiento del principio de que el país de la fuente tiene un derecho preferente de sujetar a tributación las rentas generadas en el mismo y de que el país de nacionalidad o residencia únicamente percibirá ingresos en la medida en que los impuestos del país de nacionalidad o residencia, que graven el hecho imponible producido en el extranjero, sean superiores a los del país de la fuente.

La normativa norteamericana permite al sujeto pasivo optar entre aplicarse el crédito fiscal, es decir, deducirse los impuestos pagados en el extranjero de la cuota a pagar, o bien deducirse los impuestos pagados en el extranjero de la base imponible. En general, resulta económicamente más beneficioso aplicarse un crédito fiscal, ya que el sujeto pasivo podrá deducirse dólar por dólar la cantidad pagada en concepto de impuestos en el extranjero, mientras que, si opta por aplicarse la deducción, el beneficio fiscal será únicamente igual al producto de los impuestos pagados en el extranjero y el tipo de gravamen marginal del sujeto pasivo.

En caso de que el sujeto pasivo se aplique esta exención por los impuestos pagados en el extranjero, éste deberá desglosar las exenciones en su declaración de renta, en lugar de

²⁸⁵ FALCÓN Y TELLA, Ramón – PULIDO GUERRA, Elvira, 2010, cit., pág. 95.

²⁸⁶ Esta situación se produce cuando un país (fuente) concede un beneficio fiscal a una persona física o jurídica no residente (típicamente para favorecer las inversiones desde el exterior). El país de residencia de esta persona típicamente permite la deducción de los impuestos pagados en el extranjero (país fuente), pero, si dichos impuestos desaparecen en el Estado de la fuente por la existencia de dicho beneficio fiscal, también desaparece la deducción en el Estado de residencia, por lo que la persona no residente soportará el mismo coste fiscal y, por tanto, la existencia de dicho beneficio fiscal carecerá de relevancia económica. Por medio de las cláusulas de “*tax sparing*” se pretende asegurar que el coste recaudatorio que el país de la fuente está dispuesto a asumir para incentivar la inversión extranjera sea aprovechado por la persona no residente y no por el Estado de residencia de ésta. La mecánica de estas cláusulas consistiría en permitir en el Estado de residencia la deducción en la cuota de los impuestos ficticios que el sujeto pasivo hubiere tenido que pagar en el Estado de la fuente de no haber existido el beneficio fiscal.

aplicarse el mínimo general exento del contribuyente que hemos visto anteriormente en el apartado de reducciones.

13.4.2 Sujeto pasivo

Pueden aplicarse el *foreign tax credit* los ciudadanos norteamericanos, los residentes y las sociedades norteamericanas²⁸⁷. Un extranjero no residente únicamente podrá practicarse esta deducción cuando pague impuestos en un país extranjero por rentas relacionadas con una actividad comercial o de negocios en EEUU, siempre y cuando exista reciprocidad en el trato de ciudadanos norteamericanos por parte del país extranjero²⁸⁸. En caso de que estas personas sean socios de una entidad en régimen de atribución de rentas como una sociedad de personas, *trust*, o *S corporation*, podrán aplicarse la parte proporcional del crédito fiscal que les corresponda. Este tipo de entidades no pueden aplicarse el *foreign tax credit*, aun cuando el Estado extranjero trate a estas entidades como contribuyentes o sujetos pasivos del impuesto²⁸⁹.

Una parte significativa de las disposiciones que regulan el *foreign tax credit* están pensadas para personas jurídicas más que para personas físicas. Las personas jurídicas con operaciones en el extranjero son los grandes beneficiarios en términos económicos de esta exención.

Conforme a lo mencionado en el apartado anterior, el sujeto pasivo no podrá aplicarse el *foreign tax credit* sobre los impuestos correspondientes a ingresos que hayan sido objeto de exención en virtud del *foreign earned income exclusion*. De otro modo, el contribuyente se estaría aplicando dos veces el beneficio fiscal.

²⁸⁷ La Sección 902 del IRC contempla adicionalmente la figura del *indirect tax credit* o *deemed paid credit* en virtud del cual se permite a una sociedad residente en EEUU, que controla como mínimo el 10% de los derechos de voto de una sociedad residente en el extranjero, deducirse los impuestos pagados en el extranjero por esta última.

²⁸⁸ Sección 906.

²⁸⁹ KUNTZ, Joel D - PERONI, Robert J, 2005, cit., B4-15.

13.4.3 Impuestos que pueden deducirse

La normativa exige una serie de requisitos para que el sujeto pasivo pueda aplicarse esta exención:

a) El impuesto pagado en el extranjero tiene que recaer sobre el contribuyente que se practica la deducción y estar establecido por un país extranjero. Dentro de este último concepto se incluyen las diferentes subdivisiones estatales, provinciales o municipales que un estado extranjero pueda tener²⁹⁰.

b) El impuesto a deducir debe ser un impuesto sobre la renta. En general, son deducibles por este concepto los impuestos sobre la renta pagados por salarios, dividendos, intereses, cánones e incrementos de capital. La justificación teórica de limitar esta exención al impuesto sobre la renta está en que este impuesto económicamente no puede ser repercutido por el sujeto pasivo y, por tanto, se genera siempre una situación de doble tributación. Así, el legislador, en lugar de examinar si un impuesto ha sido repercutido, asume que el impuesto sobre la renta no es repercutible y limita la exención a este tipo de tributo²⁹¹. La deducción no puede aplicarse al impuesto sobre el patrimonio, por cuanto que este tributo no existe en el ordenamiento jurídico americano.

El impuesto pagado en el extranjero no puede corresponder a un pago voluntario o una tasa por la percepción de un servicio. Los pagos realizados para la obtención de un beneficio económico específico (*specific economic benefit*) tampoco pueden ser objeto de deducción. La normativa reglamentaria detalla de modo exhaustivo las circunstancias en las que un pago efectuado a un ente público extranjero pueda considerarse un impuesto deducible a estos efectos. La normativa también contempla la posibilidad de que un pago pueda ser deducible únicamente de modo parcial (no lo sería en la parte que se considere que es un beneficio

²⁹⁰ Nótese el trato favorable que se da a estos impuestos de fuente extranjera, por cuanto que, cuando se trate de impuestos pagados a los estados o municipios norteamericanos, dichos impuestos sólo podrán ser objeto de deducción de la base imponible (conforme hemos visto en el Apartado 8.1.2 Exenciones específicas), mientras que cuando se trate de impuestos pagados a entidades extranjeras de jerarquía administrativa similar, los impuestos podrán ser deducidos de la cuota.

²⁹¹ MCDANIEL, Paul / AULT, Hugo, cit., 2005.

económico específico) y establece métodos para calcular la porción deducible y la que no lo sería. En general, este tipo de situaciones son aplicables a un empresario, ya sea persona física o jurídica.

En cualquier caso, un impuesto extranjero que no tenga la consideración de impuesto sobre la renta (impuesto sobre bienes inmuebles, seguridad social, etc.), que no pueda beneficiarse de esta exención, sí que podrá ser objeto de deducción de la base imponible (Sección 164) en la medida en que sea un gasto necesario para la obtención de las rentas, tal como hemos visto en el apartado de deducciones.

c) El importe que el sujeto pasivo puede tomarse como crédito fiscal debe ser el impuesto efectivamente pagado o devengado. Por otro lado, en caso de que los impuestos sean objeto de retención, no podrá practicarse el crédito fiscal sobre los mismos si estos impuestos son posteriormente reembolsados, total o parcialmente, por el Estado extranjero.

El Código y la normativa de desarrollo contienen reglas que limitan el importe de determinados impuestos pagados a Estados extranjeros a efectos de la aplicación de esta deducción, así como reglas especiales que excluyen determinados impuestos de esta deducción²⁹².

13.4.5 Otras consideraciones

En la medida en que los impuestos pagados en el extranjero están expresados en una moneda diferente del dólar, éstos deberán convertirse en dólares. La normativa fiscal establece que, en general, deberán convertirse a dólares al tipo de cambio vigente en la fecha en que se realiza el pago de los impuestos en el país extranjero. En caso de que los ingresos obtenidos en un país extranjero sean objeto de retención, deberá aplicarse el tipo correspondiente al momento en que se haya efectuado la retención. La única excepción a estos criterios la constituyen los sujetos pasivos que se practiquen la deducción de sus impuestos pagados en el extranjero

²⁹² KUNTZ, Joel D - PERONI, Robert J, *US International Taxation*, 2005, cit, B4-24 y ss.

conforme al método del devengo, en cuyo caso podrán aplicar el tipo de cambio medio correspondiente al año fiscal (aunque también podrán optar por utilizar el de la fecha de pago).

Conforme hemos visto anteriormente, la deducción del *foreign tax credit* está sujeta a las limitaciones que establece el *Alternative Minimum Tax*, por lo que deberá ser recalculado para los contribuyentes sujetos al *AMT*.

El plazo de prescripción para la aplicación de una deducción por este concepto es de 10 años²⁹³, significativamente más amplio que el plazo habitual de 3 años que existe en materia tributaria. Este plazo se aplica igualmente en caso de que la deducción de los impuestos pagados en el extranjero se efectúe a través de los mecanismos para la eliminación de la doble imposición previstos en los CDI firmados por EEUU.

Por último, en materia de Impuesto de Sucesiones²⁹⁴ también existe la figura del *foreign tax credit*, conforme a la cual podrán deducirse de este impuesto los impuestos pagados a un Estado extranjero en concepto de herencia o legado por bienes situados en dicho Estado extranjero.

²⁹³ Sección 6511 (d) (3) *IRC*.

²⁹⁴ Sección 2014.

14.- TRIBUTACIÓN DE EXTRANJEROS NO RESIDENTES EN EEUU²⁹⁵

14.1 Régimen general. 14.2 Rentas directamente relacionadas con una actividad económica. 14.3 Rentas no relacionadas con una actividad económica.

14.1 Régimen general

En este apartado vamos a efectuar un estudio general de la tributación de no residentes en EEUU, aunque, cuando exista un CDI como sucede en el caso de España, resultarán aplicables las disposiciones del mismo. Es necesario tener un conocimiento del régimen jurídico de no residentes norteamericano para entender la posición mantenida por EEUU en la materia, así como comprender el tratamiento ventajoso que el CDI ofrece a las rentas percibidas por no residentes de fuente americana.

Como sucede con cualquier otro país, están sujetas a tributación en EEUU las rentas percibidas por extranjeros no residentes cuya fuente esté situada en EEUU²⁹⁶. Se consideran no residentes a aquellos extranjeros que no reúnan los requisitos de residencia mencionados en la sección 7701 del IRC²⁹⁷. En síntesis, se consideran no residentes a los extranjeros que no sean titulares de un permiso de residencia y que no tengan una presencia sustancial en EEUU determinada, en general, por el número de días que hubiesen residido en el país.

El régimen jurídico aplicable a las rentas percibidas por extranjeros no residentes cuya fuente esté situada en EEUU depende básicamente de tres consideraciones: la naturaleza y origen de las rentas del sujeto pasivo; el carácter de las actividades que el sujeto pasivo realiza en EEUU (esencialmente si se realiza una actividad de naturaleza económica); y la relación entre esta actividad y las rentas producidas en el territorio norteamericano.

Las rentas percibidas por extranjeros no residentes de fuente norteamericana están sujetas a uno de los dos siguientes regímenes fiscales:

²⁹⁵ Hablamos de extranjeros no residentes porque los nacionales no residentes (es decir, residentes en el extranjero) están sujetos a tributación en igualdad de condiciones que los residentes.

²⁹⁶ Sección 871 IRC.

²⁹⁷ Ver Apartado 3.3 Residencia de este Capítulo.

a) Para los extranjeros no residentes que se dediquen a una actividad económica (“*engaged in a trade or business*”) en EEUU, las rentas que estén directamente relacionadas con dicha actividad (*effectively connected with a trade or business*) estarán sujetas a tributación en EEUU en las mismas condiciones que las rentas percibidas por los nacionales norteamericanos o residentes²⁹⁸, es decir, estarán sujetas a los tipos impositivos ordinarios. En este caso las rentas brutas se reducirán por los gastos necesarios para la generación de estas rentas, por lo que únicamente estarán sujetas a tributación las rentas netas²⁹⁹. La justificación de este tratamiento fiscal está, por un lado, en que EEUU ha proporcionado las condiciones económicas y políticas que permiten la realización de estas actividades económicas en su territorio que justifican su sujeción a tributación y, por otro lado, la voluntad de imponer el mismo tratamiento fiscal al capital invertido en EEUU, con independencia de la residencia o nacionalidad de su titular, que comporta la necesidad de considerar los gastos incurridos en la realización de estas actividades de tal manera que únicamente se sujeten a tributación las rentas netas³⁰⁰.

b) En los demás casos, las rentas brutas, es decir, sin ningún tipo de reducción, percibidas por un extranjero no residente que tengan su fuente en EEUU, estarán generalmente sujetas a un tipo impositivo único del 30% (aunque algunas rentas estarán sujetas a los tipos ordinarios o simplemente exentas de tributación) o al tipo menor que, en su caso, establezca el CDI correspondiente. La justificación de este tipo único se debe tanto a la inexistencia de gastos significativos relacionados con la obtención de estos ingresos, como al hecho de que facilita la gestión administrativa del impuesto³⁰¹. Conforme ha señalado algún autor, las autoridades fiscales norteamericanas imponen un tipo impositivo (retención) muy alto sobre los ingresos brutos percibidos por no residentes cuya fuente esté situada en EEUU, pero al mismo tiempo

²⁹⁸ Sección 871 (b) IRC.

²⁹⁹ El Reglamento del Tesoro 1871.8 contiene las reglas específicas para la determinación de los gastos que puedan corresponder a este tipo de ingresos.

³⁰⁰ COLON, Jeffrey, 1997, cit., pág. 11.

³⁰¹ COLON, Jeffrey, 1997, cit., pág. 11.

siguen una política de consentir reducciones significativas de dicho tipo impositivo a través de tratados bilaterales³⁰².

El pagador de rentas a un extranjero no residente está obligado a efectuar la retención correspondiente sobre las mismas³⁰³. El tipo de la retención dependerá del régimen fiscal al que se sujeten las rentas percibidas por el extranjero no residente. En el supuesto a) anteriormente mencionado, se aplicará una retención en el mismo importe y condiciones que se aplicaría a un nacional o residente. En el supuesto b), la retención en general será del 30% o al tipo inferior que marque el CDI correspondiente.

Para permitir la aplicación de un beneficio fiscal que emane de un Convenio para evitar la doble imposición, en EEUU se utiliza un sistema de auto certificación, conforme al cual el extranjero no residente debe proporcionar al pagador una declaración jurada conforme a la cual solicite la aplicación de una retención menor emanada de un Convenio³⁰⁴. En el caso particular de pago de dividendos, será el pagador quien deberá determinar la aplicabilidad de los beneficios provenientes de un tratado de doble imposición en función del país de residencia del inversor extranjero según el domicilio fiscal que éste haya proporcionado³⁰⁵.

En resumen, el ordenamiento jurídico norteamericano tradicionalmente ha distinguido entre las rentas del capital generadas en EEUU percibidas por un inversor extranjero no residente y las rentas generadas por la realización de una actividad económica por parte de un extranjero no residente. En el primer caso, se consideran rentas de carácter pasivo y son objeto de un tratamiento fiscal especial más oneroso al aplicarse un tipo único del 30%. En el segundo caso, se trata de rentas que son percibidas por una persona física (o jurídica) que por su naturaleza requiere cierto nivel de presencia física en el país y, por tanto, reciben el mismo tratamiento fiscal que las percibidas por un nacional o residente norteamericano. El legislador considera que el sujeto pasivo extranjero que se dedica a una actividad comercial o de negocios ha alcanzado un nivel significativo de participación en la actividad económica del

³⁰² FLEMING, J. Clinton, *Searching for the Uncertain Rationale Underlying the US Treasury Anti-Treaty Shopping Policy*, J. Reuben Clark Law School, Brigham Young University, pág. 246.

³⁰³ Sección 1.441 IRC.

³⁰⁴ Ver Treasury Regulation 1.1441-6.

³⁰⁵ Ver Treasury Regulation 1.1441-3(b) (3).

país, y no es un simple inversor pasivo, por lo que está sujeto a tributación en condiciones similares a las de los residentes. Por otro lado, por medio de esta tributación favorable se incentivan las actividades de carácter económico.

14.2. Rentas directamente relacionadas con una actividad económica

14.2.1 Actividad económica

Las disposiciones del *IRC* no especifican lo que debe entenderse por una actividad económica, aunque sí que mencionan algunas actividades que no deberían considerarse actividad económica a estos efectos, así como sus excepciones³⁰⁶. En general, la percepción de rentas pasivas, es decir, la percepción de dividendos, intereses, y de alquileres en ciertas circunstancias (cuando no se trate de una actividad empresarial), no se consideran actividad económica y, por tanto, estarán sujetas al tipo impositivo único del 30%. Tanto la jurisprudencia como el *IRS* han efectuado una interpretación amplia de lo que debe entenderse como una actividad económica³⁰⁷.

Los salarios o remuneraciones por cuenta ajena percibidos por un extranjero no residente, pagados por una entidad residente, se consideran, en la práctica totalidad de los casos, como parte de una actividad económica y, por tanto, sujetas a los tipos impositivos generales, así como a los porcentajes de retención aplicables a los residentes. Las pensiones del sistema público de jubilación percibidas por no residentes están sujetas al gravamen del 30%, por cuanto que no se consideran una actividad económica, pero dicho tipo únicamente se aplica sobre el 85% de las cantidades percibidas con la finalidad de limitar la superposición de tributos, por cuanto que dichas rentas provienen del impuesto sobre la seguridad social que deben pagar trabajadores y empleadores a lo largo de la vida laboral del trabajador por cuenta ajena³⁰⁸.

³⁰⁶ Sección 864 (b) *IRC*.

³⁰⁷ ABRAMS, Howard E. and DOERNBERG, Richard L. *Essentials of United States Taxation*. Wolters Kluwer 1999, pág. 4-18.

³⁰⁸ La contribución de empresario y trabajador al régimen de la Seguridad Social asciende al 15.3% del salario bruto – ver Apartado 1. Tributación de personas físicas en EEUU.

La prestación de servicios personales por cuenta ajena por parte de un extranjero no residente por cuenta de una entidad extranjera no residente, no se considerará una actividad económica, y estarán excluidos de tributación en EEUU, cuando la duración de dicha prestación no exceda de 90 días, la remuneración total por la misma no exceda de 3.000 dólares, y el empleador no se dedique a una actividad económica en EEUU³⁰⁹. Cuando la prestación personal exceda estos límites, generalmente se considerará una actividad económica y estará sujeta, por tanto, a los tipos ordinarios.

Cuando se trate de servicios personales independientes prestados por cuenta propia, estarán generalmente sujetos a retención y tributación del 30%. Para el cálculo de la retención debe tenerse en cuenta la exención personal, que también resultaría aplicable en este caso. En esta categoría estarían los servicios prestados por profesionales independientes tales como abogados o médicos, así como los honorarios percibidos por profesores e investigadores universitarios.

La compraventa de valores por parte de extranjeros no residentes, por cuenta propia o a través de un intermediario residente, no se considera una actividad económica y, por tanto, no estará sujeta a tributación en EEUU, siempre y cuando el extranjero no residente carezca de una oficina o establecimiento permanente sito en EEUU a través del cual se realice la compraventa de valores³¹⁰.

El concepto de actividad económica es de alguna manera análogo al concepto de EP que se utiliza en los CDI. Así, la existencia de un EP en EEUU generalmente comportará la existencia de una actividad económica, aunque no necesariamente al revés. El concepto de actividad económica es más amplio que el de EP y la realización de dicha actividad no comporta necesariamente la existencia de dicho EP³¹¹.

³⁰⁹ Sección 864 (b) (1).

³¹⁰ Sección 864 b (2).

³¹¹ McDANIELS, Paul R. / AULT, Hugh J, 2005, cit., pág. 50.

14.2.2 Rentas directamente relacionadas

La sección 864 (c) especifica lo que debe entenderse por rentas directamente relacionadas con una actividad económica.

En general, cuando una persona se dedique a una actividad económica, todos los ingresos, ganancias y pérdidas cuya fuente esté situada en EEUU, deben considerarse directamente relacionados con dicha actividad. Cuando se trate de ingresos financieros o ganancias del capital cuya fuente esté en EEUU, éstos se considerarán rentas directamente relacionadas con una actividad económica cuando: a) procedan de activos utilizados para dicha actividad económica (*asset test*), o b) la actividad económica constituya un factor material en la obtención de los ingresos financieros (*business activities test*)³¹².

Cuando se trate de ingresos, ganancias o pérdidas, cuya fuente esté situada en el extranjero, en general, se considerará que dichas rentas no están relacionadas con una actividad económica en EEUU. No obstante, en el apartado (d) de dicha Sección se establece que determinadas rentas percibidas por un nacional no residente también puedan considerarse relacionadas con una actividad económica, aun cuando la fuente de las mismas esté en el extranjero, siempre que estas rentas puedan atribuirse a una oficina o un lugar fijo de negocios (*office or other fixed place of business*) sitios en EEUU.

Esta última disposición se aplica únicamente a los siguientes tipos de rentas: a) cánones por el uso de propiedad intelectual situada en el extranjero que se deriven de una actividad económica en EEUU; b) dividendos o intereses de acciones o valores percibidos por un banco, entidad financiera o sociedad de valores que se deriven de una actividad económica en EEUU; c) ventas de inventario cuya transmisión se realicen en el extranjero cuyo destino final sea EEUU. Para que estas rentas se consideren atribuibles a una oficina o un lugar fijo de negocios se requiere que: a) la oficina o el lugar fijo de negocios haya tenido una participación material (*material factor*) en la producción de dichas rentas; y b) las rentas se obtengan en el curso ordinario de negocios de tal oficina o lugar fijo de negocios.

³¹² Estos requisitos están exhaustivamente desarrollados en el Reglamento 1864-4 del Departamento del Tesoro.

En estos casos, se trata de rentas cuya generación, a pesar de producirse en el extranjero, tiene una vinculación directa con el territorio norteamericano y, a través de esta disposición, el legislador pretende someter a tributación estas rentas, cuyo origen podría manipularse fácilmente para evitar la tributación en EEUU³¹³. En lugar de cambiar las reglas que determinan la fuente, el legislador aplica el concepto de rentas directamente relacionadas con una actividad económica en EEUU a unos ingresos que técnicamente tienen su fuente en el extranjero. En definitiva, el tratamiento fiscal de estas rentas es similar al contemplado en los CDI firmados por EEUU y, en particular, al CDI España – EEUU, ya que en, en general, la existencia de un EP comporta la sujeción de las rentas a tributación en el Estado de la fuente.

Esta Sección también contempla la situación en que una persona haya cesado de realizar una actividad económica, pero perciba de modo aplazado el pago por los bienes o servicios prestados antes de dicho cese. En este caso, se considera que las cantidades aplazadas en años sucesivos tienen el mismo tratamiento fiscal que las percibidas mientras se realizaba la actividad económica.

Finalmente, la norma permite que un extranjero (o sociedad mercantil) no residente que sea titular de bienes inmuebles en EEUU pueda optar voluntariamente por que los ingresos derivados de dicha actividad se consideren como rentas directamente relacionadas con una actividad económica³¹⁴. Este tratamiento permitirá que el extranjero no residente pueda deducirse los gastos derivados de la gestión de dichos inmuebles. En caso de no efectuar esta elección, sus rentas brutas tributarían a un tipo único del 30%

14.3. Rentas no relacionadas con una actividad económica

Cuando las rentas percibidas por un extranjero no residente no estén directamente relacionadas con una actividad económica en EEUU, se gravan dichas rentas brutas (no se permite ningún tipo de deducción) a un tipo único del 30%³¹⁵. Dicho impuesto es normalmente objeto de

³¹³ ABRAMS Howard E. and DOERNBERG, Richard L, 1999, cit., págs 4-21.

³¹⁴ Sección 871 (d) IRC.

³¹⁵ Sección 871 (a) IRC.

retención e ingresado en el Tesoro por el pagador de las rentas. La imposición de dicho tipo obedece a razones de tipo práctico en el aspecto recaudatorio para evitar que el extranjero no residente que, por no realizar una actividad económica tiene una vinculación limitada con el país, evada la jurisdicción fiscal norteamericana³¹⁶.

El epígrafe (A) de dicha sección enumera las rentas que son objeto de gravamen en EEUU al tipo único del 30%. Entre ellas se encuentran los intereses de préstamos, dividendos, alquileres, salarios, primas, anualidades, remuneraciones, emolumentos, así como otros ingresos, y beneficios, fijos o determinables, de carácter anual o periódico. En esta categoría típicamente entrarían los dividendos de las compañías americanas, los intereses de préstamos de deudores americanos y los cánones pagados por licenciatarios americanos. Esta Sección no menciona específicamente los cánones, pero tanto la Administración tributaria, como la jurisprudencia, han interpretado que entran dentro de la categoría residual de ingresos fijos o determinables de carácter anual o periódico y, por tanto, están sujetos al tipo del 30%³¹⁷. Los valores emitidos con descuento están sujetos a tributación, en la parte del descuento, en el momento en que se efectúe la transmisión o negociación del mismo. Como hemos señalado anteriormente, las pensiones de jubilación de un no residente están sujetas en un 85%, es decir, la base imponible se reduce en un 15%³¹⁸.

La normativa fiscal norteamericana exime de tributación a algunas rentas percibidas por extranjeros no residentes. Así, están exentos del gravamen del 30%: a) los intereses de depósitos a la vista o a plazo efectuados en una entidad financiera³¹⁹; b) los dividendos pagados a un extranjero no residente por una sociedad norteamericana, cuando al menos el 80% del beneficio bruto de dicha sociedad sean de fuente extranjera, en el porcentaje que dicha participación extranjera represente³²⁰; c) las ganancias de capital, o incrementos de patrimonio (incluyendo los derivados de un fondo de inversión)³²¹, siempre que no se trate de una actividad económica, con la excepción de los bienes inmuebles que se menciona a

³¹⁶ ABRAMS Howard E. and DOERNBERG, Richard L, 1999, cit., pág. 4-25.

³¹⁷ KUNTZ, Joel D - PERONI, Robert J, 2005, cit., pág. C1-44.

³¹⁸ Sección 871 (a) (3).

³¹⁹ Sección 871 (i) 2 A.

³²⁰ Sección 871 (i) 2 (B).

³²¹ Sección 871(a) 1 (A).

continuación; d) los intereses pagados a un extranjero no residente que constituyan lo que la norma califica de *portfolio interest*³²².

La fiscalidad de no residentes es muy generosa en cuanto a lo que se refiere a rendimientos del capital mobiliario en la forma de intereses de depósitos a plazo o ganancias de capital, con la finalidad de incentivar la inversión extranjera en EEUU. La exención de tributación de los intereses de los depósitos bancarios y, sobretudo del *portfolio interest*, permite a los residentes norteamericanos obtener fondos de residentes extranjeros sin que se tenga que tributar por los intereses producidos por los mismos³²³. Esta exención obedece más a la necesidad de obtener financiación en el extranjero que a una política fiscal determinada³²⁴.

Los alquileres de bienes inmuebles percibidos por un no residente están sujetos a tributación al tipo del 30%³²⁵, a menos que constituyan una actividad económica. Aun cuando no se trate de una actividad económica, la norma permite al no residente optar por que dichos ingresos estén sujetos a tributación como si se tratase de una actividad comercial o de negocios, para evitar la situación discriminatoria en la que se encontraría un inversor extranjero que no pueda deducirse los gastos incurridos para obtener esas rentas³²⁶.

Cuando se trate de ganancias derivadas de la enajenación de bienes inmuebles por parte de inversores extranjeros no residentes, en principio, conforme al régimen general, el inversor no residente debería estar exento de tributación (a menos que realizase una actividad económica), ya que, conforme a lo mencionado anteriormente, las ganancias de capital no estarían sujetas al tipo del 30%. No obstante, debido al creciente aumento de inversiones extranjeras en propiedad inmobiliaria experimentado en su día, el legislador aprobó en 1980 la *Foreign*

³²² Sección 871 (h). La norma define en detalle lo que debe considerarse por *portfolio interest*, pero en general se refiere al interés correspondiente a un préstamo concedido por un prestamista no residente, siempre y cuando el prestamista no residente no detente más del 10% del capital del prestatario residente; los intereses del préstamo no constituyan intereses contingentes sujetos a la obtención de una venta, ingresos, beneficios o dividendos; y el prestamista no residente no sea una entidad financiera. Con este último requisito se pretende evitar que las entidades financieras no residentes puedan competir con las residentes en condiciones más ventajosas - KUNTZ, Joel D - PERONI, Robert J, 2005, cit., pág. C1-28

³²³ KUNTZ, Joel D - PERONI, Robert J, 2005, cit., pág. C1-16.

³²⁴ KUNTZ, Joel D - PERONI, Robert J, 2005, cit., pág. C1-16

³²⁵ Sección 871 (a) 1 (A).

³²⁶ KUNTZ, Joel D - PERONI, Robert J, 2005, cit., pág. C1-47.

Investment in Real Property Tax Act (FIRPTA) recogida en la sección 897 del *IRC*. Conforme al apartado (a) (1) de esta Sección, en el caso de ganancias o pérdidas producidas por la disposición de un derecho de propiedad real sobre un bien inmueble situado en EEUU (*United States real property interest*) atribuibles a un extranjero no residente, o a una sociedad extranjera, se considerará que el contribuyente realiza una actividad económica y que dichas ganancias o pérdidas están directamente relacionadas con esta actividad económica, aplicándose por tanto los tipos de tributación ordinarios. Esta Sección incluiría tanto un derecho de propiedad real directo sobre un bien inmueble como a través de una compañía holding titular de derechos reales (*United States Real Property Holding Corporation RPHC*). La ley define la RPHC como una sociedad en la que al menos el 50% del valor real de mercado de los derechos reales de propiedad y demás activos de la misma corresponde a bienes inmuebles situados en EEUU.

La aprobación de *FIRPTA* obedeció a presiones políticas de diversa índole y, en particular, a la preocupación de que el mejor tratamiento fiscal de los inversores extranjeros estuviere inflando los precios de la propiedad inmobiliaria norteamericana³²⁷.

Finalmente, las disposiciones en materia de tributación de no residentes, estarán sujetas a lo que dispongan los tratados internacionales firmados por EEUU que, sin perjuicio de lo mencionado más adelante³²⁸, prevalecerán sobre lo que establece la normativa nacional norteamericana.

³²⁷ MCLURE, Charles, *The Political Economy of Tax Reform*, Vol 1, University of Chicago Press, 1992, pág. 97.

³²⁸ Ver el Apartado 3. *Tax Treaty Overrides* en el derecho norteamericano en el Capítulo III.

15.- RÉGIMEN FISCAL APLICABLE A LAS RENUNCIAS DE NACIONALIDAD: “EXPATRIATION TAX”

15.1. Concepto y naturaleza jurídica. 15.2. Régimen anterior. 15.3. Régimen vigente de las renunciaciones de nacionalidad. 15.4. Valoración crítica. 15.5. Impuesto sobre sucesiones y donaciones. 15.6. Tratamiento del “*Expatriation tax*” en los CDI y derecho comparado. 15.7. Posición de la doctrina. 15.8. Conclusiones. Eliminación del “*Expatriation tax*”.

15.1.- Concepto y naturaleza jurídica

En el título que regula la tributación de nacionales no residentes se encuentran las Secciones 877 y 877A del *IRC* que establecen el régimen fiscal aplicable a los nacionales americanos o residentes permanentes extranjeros que renuncian a la nacionalidad o a la residencia permanente, respectivamente³²⁹. Por medio de la renuncia a la nacionalidad, el ciudadano americano pasa a ser extranjero³³⁰ y pierde todos los derechos propios de la nacionalidad americana³³¹. Por medio del abandono de la residencia permanente, se pierde el derecho a residir y trabajar con carácter indefinido en EEUU. El régimen fiscal de expatriación se aplica con independencia del país cuya nacionalidad o residencia se adopte y de la existencia o no de tratado de doble imposición con el mismo.

El régimen de expatriación vigente fue establecido en la *Heroes Earnings Assistance and Relief Act (Heart Act)* de 2008³³². En la configuración de este régimen se establece un impuesto de salida (“*exit tax*” o “*expatriation tax*”) por medio del cual se termina la

³²⁹ La renuncia a la nacionalidad (“expatriación”) está regulada en la *Immigration and Nationality Act* 8 USC Sección 1481. En general, la condición de residente permanente puede perderse por la renuncia voluntaria del titular, para lo cual basta con notificarla a las autoridades inmigratorias, o por el transcurso de 1 año de residencia interrumpida en el extranjero.

³³⁰ Una vez expatriado, para recuperar la nacionalidad americana el antiguo nacional americano deberá solicitar la residencia, obtener un permiso de residencia permanente (*green card*) y, posteriormente, iniciar un proceso de naturalización, como cualquier otro extranjero. A diferencia de lo que sucede en el caso español (artículo 26 del Código Civil), no existe un proceso específico previsto en la ley norteamericana de recuperación de la nacionalidad para los que han renunciado a la misma.

³³¹ Sentencia *Davis v District Director INS*, 481 F. Supp. 1178, 1183 (1979) citada en WORSTER, William Thomas. The constitutionality of the taxation consequences for renouncing US citizenship. *Florida Tax Review*. Vol. 9, núm. 11, 2010.

³³² Ley HR 6081, de 3 de enero de 2008, y codificado en la Sección 877A. Bajo este título de corte nacionalista, tan habitual en las actuaciones legislativas de los últimos años, se mejoran los beneficios concedidos al personal militar que participaba en las guerras de Afganistán e Irak y, a su vez, se modifican los artículos del impuesto sobre la renta y del impuesto de sucesiones y donaciones que contemplan el gravamen por expatriación.

jurisdicción fiscal americana y se capturan todas las ganancias devengadas con anterioridad a la expatriación³³³. El hecho imponible lo constituye la revalorización del patrimonio mundial del sujeto pasivo hasta la fecha de renuncia a la nacionalidad o residencia permanente. Una vez el nacional o residente permanente americano haya tributado por este concepto, pasará a considerarse extranjero no residente a efectos fiscales y tributará únicamente por las rentas cuya fuente esté situada en el territorio americano en las mismas condiciones que los demás extranjeros no residentes.

En la concepción inicial del régimen de expatriación anterior a la *Heart Act* de 2008, existía un régimen de residencia extendida que sujetaba a tributación durante un número determinado de años, y en las mismas condiciones que al resto de nacionales o residentes fiscales, al sujeto pasivo que abandonaba la nacionalidad o residencia permanente. Por medio de este régimen de residencia extendida se pretendía evitar que individuos de alto poder adquisitivo pudiesen abandonar la nacionalidad o residencia permanente con el objetivo de evitar el pago de impuestos a la Hacienda norteamericana.

El régimen de expatriación en su concepción vigente en la actualidad, al igual que el criterio de tributación por nacionalidad, constituye una particularidad propia del sistema fiscal americano, aunque cada vez hay más países que establecen un impuesto de salida sobre determinados activos³³⁴. La existencia del impuesto de expatriación contribuye a fortalecer el criterio de sujeción por nacionalidad, frente al de residencia fiscal del contribuyente, al

³³³ WALKER, Andrew. *The Tax Regime for Individual Expatriates*. *Tax Lawyer*, 2005, pág. 575.

³³⁴ En la normativa española vigente, la reciente Ley 26/2014, de 27 de noviembre, sujeta a tributación como ganancias patrimoniales las diferencias positivas entre el valor de mercado y el valor de adquisición de acciones o participaciones cuando se reúnan determinados requisitos relativos al importe de las mismas y al porcentaje de participación en la sociedad (art. 95 bis LIRPF). Asimismo, la normativa interna española prevé un régimen de residencia extendida en el art. 8 LIRPF, conforme al cual, las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su residencia en un país o territorio considerado paraíso fiscal seguirán siendo sujetos pasivos del impuesto sobre la renta de las personas físicas en el año del cambio de residencia y durante los cuatro periodos impositivos siguientes. También es similar la situación contemplada en el art. 14.3 de LIRPF que establece el devengo anticipado de las rentas pendientes de imputación cuando el sujeto pasivo traslada su residencia al extranjero. En materia de imposición de sociedades, la legislación española regula la existencia de un régimen fiscal de salida al establecer en el art. 26.2 LIS el devengo del impuesto en el momento de cambio de residencia fiscal de la sociedad, y en el art. 17.1 a) LIS que establece la integración en la base imponible de la sociedad, en el ejercicio del cambio de residencia, la diferencia entre el valor de mercado y el valor contable de los elementos patrimoniales de la empresa, a menos que éstos queden afectos a un establecimiento permanente situado en territorio español. Para más detalles ver DE JUAN CASADEVALL, Jorge. *El exit tax en el derecho español: una perspectiva comunitaria*. *Impuestos*. Año nº 26. Nº 11 (2010), págs. 9-18.

establecerse un coste económico muy alto para aquellos contribuyentes que quieran abandonar la nacionalidad (o residencia permanente) norteamericana, con independencia de los motivos que les llevarán a tomar esta decisión. En general en el derecho comparado el cambio de residencia comporta simplemente la sujeción a la normativa fiscal del nuevo lugar de residencia, aunque en algunos otros ordenamientos jurídicos, como hemos mencionado, también existen cautelas o regímenes específicos para aquellos que abandonan la residencia³³⁵.

El abandono de la nacionalidad americana es un derecho reconocido en la normativa americana desde antiguo³³⁶. Aunque de la lectura de la normativa legal pudiera deducirse que el derecho de expatriación³³⁷ es un derecho fundamental, tal derecho no está reconocido en la Constitución americana y, por tanto, un impuesto sobre la expatriación que pudiera restringir el ejercicio de tal derecho, en principio, no sería inconstitucional por no estar reconocido en la Carta Magna³³⁸. No obstante, la jurisprudencia del Tribunal Supremo americano ha mantenido que los derechos directamente relacionados con derechos fundamentales reconocidos en la Constitución americana³³⁹, o que están profundamente enraizados en la sociedad americana³⁴⁰, también pueden considerarse derechos fundamentales, a pesar de no estar específicamente reconocidos en la Constitución. En base a ello, algún autor considera que el derecho a la

³³⁵ En Canadá y Australia existe un impuesto de salida para aquellos que abandonen la residencia del país. Ver SCHNEIDER, Bernard, 2012, cit., pág. 67. En el anteriormente mencionado art. 95 bis LIRPF también se prevé la existencia de un impuesto de salida. No obstante, en el caso español se aplica únicamente a acciones y participaciones en una entidad o institución de inversión colectiva, mientras que en el caso norteamericano afecta a la totalidad del patrimonio del sujeto pasivo. El art. 167 bis del *Code Général de Impôts* francés se establece también un régimen de imposición de las plusvalías latentes.

³³⁶ Expatriation Act of July 27, 1868: “el derecho a la expatriación es un derecho natural e inherente a todas las personas, indispensable para el ejercicio de los derechos a la vida, libertad y consecución de la felicidad ... (Por tanto) toda declaración, instrucción, opinión, orden o decisión de cualquier funcionario de Estados Unidos que niegue, restrinja, limite o cuestione el derecho de expatriación, se declara inconsistente con los principios fundamentales de la Republica” citado por KWONG, Yu Han Sunny, *Relinquishing citizenship for taxation purposes after the 2008 HEART Act*. 2009, pág. 413 y por WALKER, Andrew, 2005, cit., pág. 576.

³³⁷ Por expatriación entendemos el derecho a renunciar voluntariamente de la nacionalidad americana, que es diferente del derecho a la libre circulación internacional o a trasladar la residencia al extranjero, que sí que podrían gozar de protección constitucional, tal como ha puesto de manifiesto la jurisprudencia del Tribunal Supremo en *Kent v Dulles*, 357 US 116, 125 de 1958. Ver WALKER, Andrew, 2005, cit, pág. 577.

³³⁸ WALKER, Andrew, 2005, cit., pág. 577.

³³⁹ Sentencia *Grinswold v Connecticut*, 381 US 479, 488 (1965) citado en WORSTER, William Thomas, 2010, cit., pág. 947.

³⁴⁰ Sentencias *Moore v E. Cleveland*, 431 US 494, 503 (1977); *Palko v Connecticut* 302 US 319 (1937) y otras citadas en WORSTER, William Thomas, 2010, cit., pág. 948.

expatriación es un derecho fundamental³⁴¹ cuya restricción a través de un impuesto como el de expatriación devendría inconstitucional³⁴².

A pesar de que la renuncia a la nacionalidad o residencia, por tanto, sea un derecho reconocido por la legislación americana, en el legislador y en la opinión pública norteamericana³⁴³, predomina la idea de que el abandono de la nacionalidad norteamericana, especialmente cuando se trata de individuos de alto poder adquisitivo, se efectúa con la finalidad ilegítima de evadir el pago de los impuestos sobre un patrimonio que ha sido generado en territorio norteamericano, gracias a la existencia de un sistema económico libre y abierto que ha permitido la creación de esa riqueza durante los años de nacionalidad o residencia permanente³⁴⁴ y, por tanto, no se permite que dichos individuos de alto poder adquisitivo abandonen el país gratuitamente³⁴⁵. Conforme ha señalado algún autor, la existencia del régimen de expatriación responde fundamentalmente a una función simbólica, entendiendo como tal que el régimen de expatriación constituye un símbolo o manifestación de la determinación del legislador de asegurar un cumplimiento equitativo de la normativa fiscal con respecto a nacionales o residentes de alto poder adquisitivo³⁴⁶. Manifestación tanto más cierta cuando se considera el limitado impacto recaudatorio del régimen de expatriación³⁴⁷.

El régimen fiscal de renuncia a la nacionalidad se aprueba por primera vez en la *Foreign Investors Tax Act* de 1966³⁴⁸. Es un régimen que ha sido objeto de sucesivas reformas que han

³⁴¹ WORSTER, William Thomas, 2010, cit., pág. 967.

³⁴² WORSTER, William Thomas, 2010, cit., pág. 1019.

³⁴³ WALKER, Andrew, 2005, cit., pág. 557.

³⁴⁴ La debilidad del argumento de que la revalorización de los activos está relacionada con la tenencia de la nacionalidad o residencia americana está en que, a menos que existan control de capitales que impidan la titularidad de activos por extranjeros no residentes, tal revalorización también se produce cuando los titulares de los mismos son extranjeros no residentes, y éstos no están sujetos al régimen de expatriación. Ver ABREU, Alice, 1996, cit., pág. 1159.

³⁴⁵ SCHNEIDER, Bernard, 2012, cit., página 58.

³⁴⁶ WALKER, Andrew, 2005, cit., pág. 583.

³⁴⁷ Conforme a las estimaciones efectuadas por el Congreso en el momento de aprobación de la *HEART Act*, por este impuesto se esperaba recaudar un total de 411\$ millones de dólares a lo largo de la década siguiente a su aprobación (2008-2018). Por el importe de dicha cifra, no parece que el objetivo de la nueva normativa sea de carácter recaudatorio, teniendo en cuenta que le recaudación del gobierno federal únicamente en el año 2008 por IRPF fue algo superior a 1 billón (un millón de millones) de dólares.

³⁴⁸ *Foreign Investors Tax Act* de 1966. *Public Law* No. 89-809, 80 Stat. 1539. Tal como menciona SCHNEIDER, la aprobación de esta ley se efectuó ante la preocupación de que el mejor tratamiento fiscal que recibían los extranjeros no residentes por rentas generadas en EEUU incentivara a ciudadanos americanos a renunciar a la nacionalidad americana y trasladar su residencia al extranjero.

ido endureciendo su concepción y extendiendo su ámbito de aplicación, y cuya regulación es significativamente diferente según la ley vigente en el momento en que se haya producido el acto de abandono de la nacionalidad o residencia permanente. El endurecimiento del régimen en los últimos años ha obedecido en gran parte a la presión mediática que han ejercido en el legislador algunos casos notorios de individuos de alto poder adquisitivo que han renunciado a la nacionalidad americana, aparentemente por motivaciones de tipo fiscal, y que han recibido amplia cobertura en la prensa. La normativa vigente está contenida en algunos artículos de la *HEART Act* y se aplica a las renunciaciones de nacionalidad o residencia permanente que hayan tenido lugar con posterioridad al 16 de junio de 2008.

15.2.- Régimen Anterior

El Congreso americano aprueba en 1868 la Ley de Expatriación (*Expatriation Act*) en la que reconoce por primera vez el derecho de todo ciudadano norteamericano a renunciar a su nacionalidad, abriéndose de esta manera la posibilidad de escapar a la sujeción por nacionalidad establecida unos años antes en la Ley del impuesto sobre la renta de 1864³⁴⁹.

La vigente Sección 877 tiene su origen en la Ley del Impuesto sobre Inversores Extranjeros (*Foreign Investors Tax Act*) de 1966 que contemplaba por primera vez un régimen fiscal alternativo aplicable durante un periodo de 10 años a los nacionales norteamericanos (no a los residentes permanentes) que hubiesen renunciado a la nacionalidad norteamericana con la finalidad de evitar el pago de impuestos. Por medio de este régimen alternativo se sujetaban a tributación, en las mismas condiciones que a los nacionales o residentes, las rentas titularidad de expatriados cuya fuente estuviese situada en EEUU o que tuviesen su origen en una actividad económica en aquel país, siempre y cuando los impuestos a pagar por tal régimen fueren superiores a los que corresponderían si se aplicara el régimen fiscal propio de extranjeros no residentes³⁵⁰. Este régimen alternativo, por tanto, comportaba en general la sujeción a una tributación mayor de los dividendos, intereses, y ganancias de capital de fuente americana. La carga de la prueba correspondía a la administración tributaria y esta norma

³⁴⁹ Ver apartado 3.2.2.- Antecedentes históricos del criterio de sujeción de nacionalidad de este Capítulo I.

³⁵⁰ Régimen contemplado en las secciones 871 y ss del *USC*. Ver apartado 12.- Tributación de extranjeros no residentes en Estados Unidos.

gravaba de manera independiente el impuesto sobre la renta y los de sucesiones y donaciones, que requerían una carga de prueba separada. En definitiva, era una norma complicada desde un punto de vista administrativo y de difícil aplicación³⁵¹ que comportó que durante las siguientes décadas apenas fuese aplicada en la práctica³⁵².

En la década de los noventa, tras varios casos de renuncia a la nacionalidad americana de individuos de muy alto poder adquisitivo que recibieron gran cobertura mediática, el Congreso aprobó en 1996 la *Health Insurance Portability and Accountability Act (HIPPA)* que, a pesar de su título, contenía cambios significativos en el régimen de expatriación³⁵³. Esta norma establece por primera vez la presunción *iuris tantum* de que el abandono de la nacionalidad se hace con la finalidad de evadir el pago de impuestos cuando el contribuyente exceda unos límites de patrimonio y deuda tributaria, aunque admitía prueba en contrario, y extiende el régimen de expatriación a los residentes permanentes (“*green card holders*”). El régimen fiscal de residencia extendida propio de la expatriación se mantenía durante un periodo de 10 años desde la fecha de renuncia a la nacionalidad o residencia permanente. Ese mismo año se aprueba la *Illegal Immigration Reform and Immigrant Responsibility Act*³⁵⁴ en la que se establece que los nacionales americanos que abandonen la nacionalidad con la finalidad de evitar el pago de impuestos no pueden volver a entrar en EEUU, aunque esta norma carece de efectos prácticos en la actualidad, por cuanto que la intencionalidad ha dejado de ser relevante en el vigente régimen de expatriación.

En 2004 el Congreso aprobó la *American Jobs Creation Act* que, entre otras disposiciones encaminadas a mejorar el mercado laboral norteamericano, contenía una modificación significativa del régimen legal aplicable a la expatriación. La nueva ley mantenía la sujeción al régimen de expatriación cuando el contribuyente tuviere unas rentas o un patrimonio que excedan ciertos niveles. La intencionalidad del expatriado dejaba de ser relevante y el régimen de expatriación pasaba a aplicarse cuando el contribuyente reuniese estos requisitos objetivos

³⁵¹ KWONG, Yu Hang Sunny. Relinquishing citizenship for taxation purposes after the 2008 HEART Act. *Houston Business and Tax Journal*. 2009, pág. 418.

³⁵² WORSTER, William Thomas, 2010, cit., pág. 933.

³⁵³ Véase ABREU, Alice. Taxing Exits. 29 *University of California Davis Law Review*, pág. 1087 y ss. (1996) para una evolución de las propuestas de cambio acaecidas en materia de expatriación en la década de los ochenta y noventa que llevaron a la aprobación de esta ley.

³⁵⁴ *Illegal Immigration Reform and Immigrant Responsibility Act* Public Law 104-208, 110 Stat 3009 (1996).

de renta y patrimonio, con independencia de la motivación que le había llevado a abandonar la nacionalidad norteamericana. Por otro lado, se exigía por primera vez que el sujeto pasivo que ha abandonado la nacionalidad o residencia certifique que ha cumplido con sus obligaciones fiscales con la Hacienda norteamericana en los cinco años precedentes a la expatriación. La falta de cumplimiento de este requisito de carácter formal comportaba la aplicación automática del régimen de expatriación con independencia de los niveles de renta y patrimonio.

En síntesis, en las renunciaciones acaecidas con anterioridad a la entrada en vigor de la *HEART Act* de 2008, el contribuyente estaba sujeto a tributación en EEUU exclusivamente por las rentas cuya fuente estuviera situada en el territorio americano³⁵⁵ por un periodo de 10 años desde la fecha de abandono de la nacionalidad o residencia permanente cuando se excedieran unos niveles de renta y patrimonio. Durante este periodo de 10 años el contribuyente estaba obligado a presentar anualmente la declaración y liquidación correspondiente ante las autoridades federales (en principio, no se aplica a los tramos estatales, ya que el sujeto pasivo no es residente en ningún estado, sino que reside en el extranjero), como cualquier otro contribuyente residente en el país.

En el régimen anterior se imponían unos límites a la presencia física del expatriado en territorio norteamericano, ya que la presencia del mismo por más de 30 días naturales dentro de un año fiscal, comportaba que dicho contribuyente pasara a ser considerado nacional o residente a efectos fiscales en el año en cuestión. El mínimo de 30 días naturales podía extenderse por 30 días naturales más (por tanto, un mínimo total 60 días) cuando la presencia física se debiere a la prestación de servicios laborales por cuenta ajena. La limitación en el número de días de presencia física fue adoptada en la reforma de 2004 y por medio de la misma se pretendía “reducir los incentivos de renunciar a la nacionalidad o terminar la residencia para aquellos individuos que desean mantener vínculos significativos con EEUU”³⁵⁶. Así, se pretendía que el ciudadano o residente expatriado cortara todos los vínculos

³⁵⁵ A efectos de este impuesto la ley establecía una definición más amplia de lo que debe entenderse por rentas cuya fuente esté situada en EEUU que la que se establece en la normativa general del impuesto sobre la renta aplicables a extranjeros no residentes.

³⁵⁶ *US Congress*. H.R. Rep. No. 108-548, 108th Congress, 2nd Session. 253-254 (2004).

personales con EEUU y perdiera las ventajas que la nacionalidad o residencia americana pudieren comportarle.

En resumen, el régimen anterior a la entrada en vigor de la *Heart Act* de 2008 era significativamente diferente según la fecha en que se hubiere producido el abandono de la nacionalidad o residencia permanente, conforme se sintetiza en los dos párrafos siguientes:

a) Para las renunciaciones de nacionalidad o residencia permanente efectuadas antes del 3 de junio de 2004 y, por tanto, efectuadas al amparo de la *HIIPA* de 1996, el impuesto de expatriación se aplicaba únicamente a aquellos casos en que el abandono de la nacionalidad o residencia se hubiere hecho con la finalidad de evitar el pago de impuestos. La normativa establecía una presunción *iuris tantum* de que el abandono de la nacionalidad o residencia se había hecho con la finalidad de obviar el pago de impuestos cuando la deuda fiscal anual media del contribuyente, en los últimos 5 años anteriores a la fecha de la expatriación, o el patrimonio neto del mismo, excedían unos límites que se actualizaban cada año³⁵⁷.

b) Para las renunciaciones de nacionalidad o residencia permanente efectuadas con posterioridad a la fecha mencionada en el párrafo anterior y con anterioridad al 17 de junio de 2008 (efectuadas, por tanto, al amparo de la *American Jobs Creation Act* de 2004), se abandona la presunción *iuris tantum* y se exige el pago del impuesto, con independencia de los motivos por los que se haya abandonado la nacionalidad o residencia, cuando se excedan unos límites de deuda fiscal y de patrimonio del contribuyente, que se actualizan cada año y que varían según el año de la renuncia³⁵⁸.

Cuando el sujeto pasivo se encontraba en algunas de las circunstancias descritas en los párrafos a) y b) anteriores, estaba sujeto a tributación en EEUU por un periodo de 10 años

³⁵⁷ La normativa vigente hasta 2004 era la contenida en la *Health Insurance Portability and Accountability Act* de 1996. Dicha norma establecía una presunción *iuris tantum* de abandono por motivos fiscales cuando la deuda fiscal anual media del contribuyente en los últimos 6 años anteriores a la fecha de la expatriación excedía los 124.000 dólares o éste tenía un patrimonio neto de más de 622.000 dólares en esa fecha. Estos importes son los correspondientes al año 2004, último año de vigencia de esta norma.

³⁵⁸ Estos límites para el año 2008 (último año de vigencia de esta norma) son de 139.000 \$ de deuda fiscal anual media en los 5 años anteriores a la fecha de expatriación y de 2.000.000 \$ de patrimonio neto en esa fecha.

conforme al régimen fiscal propio de los expatriados. Este régimen continúa hoy en día vigente para aquellos nacionales o residentes permanentes que hubiesen efectuado el acto de expatriación con anterioridad al 17 de junio de 2008, fecha de entrada en vigor de la *Heart Act* de 2008, y coexistirá con esta norma hasta que hayan transcurrido 10 años desde el último acto de expatriación efectuado al amparo de la normativa anterior.

El régimen de expatriación anterior tenía el problema de que la aplicación del mismo podía eludirse si el expatriado era residente fiscal de un país con el que EEUU tenía un convenio para evitar la doble imposición en cuya cláusula de salvaguarda (“*saving clause*”) EEUU no se reserve el derecho de sujetar a tributación a los ciudadanos expatriados³⁵⁹. Esta situación llevó al Congreso a emitir una derogación (“*tax treaty override*”) en 1996 en la que manifiestaba que las disposiciones de la normativa interna sobre expatriación prevalecerán sobre lo establecido en los tratados internacionales³⁶⁰.

15.3.- Régimen Vigente

La situación cambia radicalmente con el nuevo régimen que introduce la *HEART Act* de 2008, ya que, para las renunciaciones de nacionalidad o residencia permanente efectuadas a partir de su entrada en vigor, se impone un impuesto de salida, al sujetar a tributación la revalorización producida en el patrimonio mundial del sujeto pasivo entre la fecha de adquisición de cada uno de los activos que forman parte del mismo y el día anterior al abandono de la nacionalidad o residencia permanente³⁶¹. Se pasa, por tanto, de una situación en la que se sujetan a

³⁵⁹ El art. 1 del CDI España – EEUU de 1990 sí que incluye esta cláusula de salvaguarda en el que se establece que “(n)o obstante las disposiciones del Convenio (...) un Estado contratante puede someter a imposición a sus residentes (...) y por razón de ciudadanía puede someter a imposición a sus ciudadanos, como si el Convenio no hubiese entrado en vigor”, sin efectuarse ninguna reserva a favor de antiguos nacionales, pero se completa con lo establecido en el apartado 1 del Protocolo que acompaña al CDI de 1990 en el que se establece que “(a) los efectos del apartado 3, el término “ciudadano” incluirá a quien poseyendo esa condición anteriormente la hubiera perdido con el objeto principal de eludir la imposición, pero ello solamente durante un período de diez años a partir de tal pérdida. Para la aplicación de esta disposición las autoridades competentes de los Estados contratantes se consultarán acerca de los propósitos determinantes de la pérdida de ciudadanía”. Ver Apartado 2.2 Cláusula de Salvaguarda (“*Saving Clause*”) del Capítulo IV.

³⁶⁰ *House of Representatives Report* 104-736 (1996) citado por COLON, Jeffrey, 1997, cit., pág. 58.

³⁶¹ La Sección 6039 (G) establece la publicación con carácter trimestral de los nombres de las personas que han abandonado la nacionalidad americana. Este requisito fue establecido por primera vez en la *Health Insurance Portability and Accountability Act* de 1996 (Public Law 104-91, 110 Stat. 1936). Las listas pueden localizarse en

tributación las rentas o ganancias efectivamente realizadas durante un plazo de tiempo a una situación en la que se sujeta a tributación las ganancias latentes o no realizadas a una fecha determinada. En lugar de existir un régimen de residencia extendida durante un periodo de 10 años, éste se sustituye por una sola liquidación del tributo en el momento de abandono de la nacionalidad o residencia permanente. Se pasa de un impuesto periódico exigible cada ejercicio impositivo durante un plazo de diez años a un impuesto instantáneo que se devenga con el acto de la expatriación. El hecho imponible de este impuesto lo constituye la diferencia positiva (ganancia) o negativa (pérdida) producida en el valor del patrimonio del sujeto pasivo entre el momento de adquisición de cada uno de los activos del mismo y el día anterior a la renuncia de la nacionalidad o residencia permanente³⁶².

En caso de pérdidas en algunos activos considerados individualmente, éstas se compensarán con las ganancias generadas por otros activos. En el caso de que resultasen pérdidas cuando se consideren todos los activos que forman parte del patrimonio del sujeto pasivo³⁶³, éste podrá deducírselas de las ganancias de capital ordinarias producidas en el ejercicio fiscal en que se efectúa el acto de expatriación y, dependiendo del tipo de activos de que se trate, podrá deducírselas en los ejercicios siguientes.

No obstante, a menos que el expatriado sea titular de activos en EEUU que provoquen que, después de la fecha de expatriación, continúe sujeto a tributación en aquel país conforme al régimen de extranjeros no residentes, difícilmente va a poderse deducir estas pérdidas. Por otro lado, recuérdese que las ganancias de capital de los extranjeros no residentes están exentas de tributación, a menos que se trate de bienes inmuebles³⁶⁴, por lo que el sujeto expatriado únicamente podrá aplicarse las pérdidas producidas en el momento de la expatriación a ganancias de capital producidas en los años siguientes en la enajenación de bienes inmuebles situados en EEUU.

el *Federal Registry* en <https://www.federalregister.gov/quarterly-publication-of-individuals-who-have-chosen-to-expatriate> y en las últimas publicadas constan de aproximadamente entre 500-1.000 nombres por trimestre.

³⁶² Sección 877A (a) (1): “*All property of a covered expatriate shall be treated as sold on the day before the expatriation date for its fair market value.*”

³⁶³ Aquí nos referimos a pérdidas cuando consideramos la totalidad de activos del sujeto pasivo. En caso de que un activo individualmente considerado haya bajado de valor, éste se compensará con aquellos otros en los que se haya producido ganancias.

³⁶⁴ Ver Apartado 12.- Tributación de extranjeros no residentes en EEUU de este Capítulo I.

Por otro lado, el país de residencia del sujeto pasivo difícilmente va a aceptar la deducibilidad de las pérdidas producidas por la aplicación del impuesto de expatriación en EEUU, y asumir la consiguiente reducción en la recaudación.

El nuevo régimen de expatriación únicamente resultará aplicable a aquellos individuos que se encuentren en alguna de las situaciones recogidas en los apartados siguientes:

a) Que el importe de la deuda fiscal anual media en los 5 años anteriores a la fecha de expatriación exceda de 160.000\$ para las renunciaciones efectuadas a partir del año fiscal 2015. Este importe es objeto de actualización cada año en función del nivel de inflación. Nótese que no se trata de ingresos del contribuyente sino de deuda fiscal, es decir, de la cuantía resultante de aplicar los tipos impositivos a la base imponible ajustada del contribuyente una vez practicadas las exenciones y deducciones correspondientes. Este mínimo sería el correspondiente en el año 2015 a un sujeto pasivo con una base liquidable aproximadamente de entre 500.000\$ (tributación individual) y 550.000 \$ (tributación conjunta) anuales. Se trata, por tanto, de individuos de alto poder adquisitivo. Este artículo 877A remite a la sección 38 C (1) del *US Tax Code* para la determinación de lo que debe entenderse por la deuda fiscal del contribuyente, por lo que para el cálculo de dichos importes debe aplicarse la normativa fiscal ordinaria y deben entenderse referidos al impuesto federal sobre la renta y no al impuesto sobre la renta de los estados.

b) Que el patrimonio neto del sujeto pasivo exceda de 2.000.000 \$ en la fecha de renuncia a la nacionalidad o residencia. Este importe no resulta tan significativo cuando lo comparamos con la deuda fiscal del contribuyente, ya que un contribuyente con unos ingresos que generan una deuda fiscal media de 160.000\$ únicamente necesitaría de algo más de 4 años³⁶⁵ para acumular un patrimonio de 2.000.000\$. Este límite de patrimonio neto sorprendentemente no resulta actualizable cada año por el impacto de la inflación.

³⁶⁵ Asumiendo que el sujeto pasivo ahorrase la totalidad de sus ingresos netos después de impuestos.

c) Que el sujeto pasivo no haya acreditado el cumplimiento de las obligaciones fiscales federales para cada uno de los 5 años anteriores a la fecha de renuncia a la nacionalidad o residencia. Por tanto, el impuesto de expatriación se aplicaría en caso de que el sujeto pasivo no hubiere cumplido con sus obligaciones fiscales con la Hacienda norteamericana, aun cuando la deuda fiscal y el patrimonio del mismo fuesen inferiores a los límites establecidos en los dos apartados anteriores.

La concurrencia de una de estas tres condiciones es suficiente para que el sujeto pasivo pase a tener la condición de *covered expatriate* y resulte aplicable el régimen de expatriación contemplado en la sección 877A.

Existe un mínimo exento aplicable a este impuesto que, para el año 2015, está establecido en 690.000\$ y que es objeto de actualización cada año. Por tanto, únicamente estarían sujetas a tributación por este gravamen las plusvalías latentes que excedieran de este importe³⁶⁶.

Esta norma es el resultado de reflejar varias propuestas que se habían hecho en los últimos años de sustituir el régimen de expatriación existente por un impuesto exigible en el momento de renunciar a la nacionalidad o residencia permanente³⁶⁷. La intencionalidad del contribuyente es en este momento irrelevante y se exige que se tribute por la ganancia calculada a valor real del mercado (*fair market value*) sobre el patrimonio mundial del contribuyente asumiendo que se produce una venta ficticia (*deemed sale*) de dicho patrimonio en el día anterior al abandono de la nacionalidad o residencia. Se produce, por tanto, una aceleración en el tiempo de la realización de las ganancias no realizadas en el patrimonio del contribuyente. La valoración de dicho patrimonio a valor de mercado debe realizarse conforme a los criterios contenidos en la ley del impuesto de sucesiones.

En líneas generales, por medio de esta figura se pretende sujetar a tributación la plusvalía latente o apreciación de los activos que se ha producido en el tiempo en que una persona ha

³⁶⁶ USC 877 A (3) (A).

³⁶⁷ El régimen previsto en la Sección 877 A está inspirado en el impuesto de salida de Canadá, aunque en este último país se aplica el impuesto al cambio de residencia y no al de nacionalidad, por no ser este último criterio de sujeción. SCHNEIDER, Bernard, 2012, cit., pág. 67.

sido nacional o residente de EEUU, capturando de este modo la Hacienda norteamericana dicha revalorización, y penalizando de esta manera el abandono de la nacionalidad o residencia que, en el espíritu de la norma norteamericana, se efectúa con un propósito de elusión fiscal. Al mismo tiempo se quiere establecer un sistema más simple de administrar que el anterior régimen de residencia extendida, que comportaba una fiscalización del contribuyente durante los 10 años posteriores a la expatriación. La ganancia tributará al tipo correspondiente a los incrementos de patrimonio que marca la normativa del impuesto sobre la renta³⁶⁸.

Desaparece, por tanto, el periodo de residencia extendida de 10 años, pero se pasa a tributar y liquidar el impuesto por el incremento de patrimonio, por lo que de este modo, se evitan los altos niveles de incumplimiento y los problemas legales y administrativos de control, inspección y recaudación que la normativa vigente hasta 2008 conllevaba.

En caso de que se trate de activos de los que el nacional o residente ya fuese titular con anterioridad a la adquisición de la nacionalidad (en caso de adquisición derivada de la misma) o residencia permanente, la norma establece que la base de valoración de los mismos será el valor real de mercado en el momento de la adquisición de la nacionalidad o residencia permanente. Es justo que la Hacienda norteamericana no sujete a tributación las ganancias patrimoniales acaecidas con anterioridad a la sujeción del sujeto pasivo a la jurisdicción fiscal norteamericana, pero ello comportará que, salvo que se trate de activos líquidos o cotizados en mercados oficiales, haya problemas de valoración derivados de la estimación del valor de mercado de un activo varios años después del momento de referencia³⁶⁹.

En caso de vehículos de retribución diferida no se aplicará el impuesto de expatriación, sino que el pagador deberá aplicar una retención del 30% a las cantidades satisfechas (como debe aplicarse a cualquier extranjero no residente) en el momento de distribución de las mismas³⁷⁰. En caso de planes de jubilación con tributación diferida (*401 K*, *IRA* y similares) la norma

³⁶⁸ Ver Apartado 7.- Ganancias y pérdidas patrimoniales del Capítulo I.

³⁶⁹ Téngase en cuenta que el momento de referencia para la obtención del valor de mercado es el momento de adquisición de la nacionalidad o residencia permanente, que son diferentes del valor de adquisición del activo.

³⁷⁰ Sección 877A (d) 1.

asume que se ha producido una distribución anticipada de las cantidades depositadas en dicho plan el día anterior a la fecha de expatriación y se sujetarán a tributación en ese momento, aunque dichas distribuciones no estarán sujetas a las penalizaciones que se producen en estos vehículos de jubilación por distribución anticipada³⁷¹.

El devengo del impuesto se produce en el día anterior a la renuncia a la nacionalidad norteamericana o residencia permanente, por lo que al producirse el devengo con anterioridad a la pérdida de la nacionalidad o residencia permanente, el sujeto pasivo sigue sujeto a la jurisdicción fiscal norteamericana³⁷², y el pago debe efectuarse en un plazo de 90 días desde dicha fecha.

La normativa detalla exhaustivamente a través de qué tipo de actos jurídicos³⁷³ y en qué momento³⁷⁴ se entiende producida la renuncia voluntaria a la nacionalidad, y a ella nos remitimos. En el nuevo régimen ya no se limita al expatriado el número de días de presencia física en EEUU y, por tanto, puede volver a EEUU en las mismas condiciones que cualquier otro ciudadano extranjero. La única limitación estaría en que no exceda el número de días que marca el *IRC* para que pase a ser residente a efectos fiscales³⁷⁵, en cuyo caso estaría sujeto a tributación como cualquier otro residente.

La ley vigente exime de este tributo³⁷⁶: a) a los que tengan, y conserven, doble nacionalidad adquirida de modo originario (desde el nacimiento) que sean residentes del otro país cuya nacionalidad ostenten, siempre que no hubiesen residido en EEUU por más de 10 años durante los 15 años anteriores a su renuncia a la nacionalidad americana y b) a los menores de edad que no hubiesen residido más de 10 años en EEUU antes de dicha renuncia. Unas exenciones

³⁷¹ Sección 877A (e) 1.

³⁷² Lo mismo sucede en el derecho comparado con el impuesto de salida existente contemplado en el art. 167 bis del Código fiscal de Francia. En este caso el devengo se produce en el día anterior al cambio de residencia, por no ser la nacionalidad criterio de sujeción. Ver GOUTHIERE, Bruno. New exit tax for individuals. *European Taxation*. Vol. 52, nº 1. 2012, pág. 42.

³⁷³ *Immigration and Nationality Act* Sección 349 (a) (codificado en 8 U.S.C. sección 1481). Aunque dicha sección detalla varios actos que provocan la pérdida de la nacionalidad americana, lo habitual a efectos del régimen de expatriación es que se produzca por la renuncia ante un funcionario del departamento de estado o agente diplomático o consular.

³⁷⁴ Sección 877A (g) (4) del *US Code*.

³⁷⁵ Ver Apartado 3.3 Residencia de este Capítulo I.

³⁷⁶ Sección 877A (g) (1) (B).

similares se contemplaban también en la normativa anterior para eximir de aplicación el régimen de expatriación.

Con la exención de estas personas se pretende eximir de este gravamen a unas categorías de ciudadanos que resulta lógico y consecuente excluir de este tributo. Así, de este modo quedarían excluidos los americanos nacidos en el extranjero, hijos de un progenitor americano, que además de la nacionalidad americana, hubiesen adquirido la del progenitor extranjero o que, en el caso de ser ambos progenitores americanos, por *ius soli*, hubiese adquirido la nacionalidad del lugar de nacimiento, siempre que, en ambos casos, continúen residiendo en el extranjero; los menores de edad nacidos en EEUU de progenitores extranjeros que por *ius soli* han adquirido la nacionalidad americana, pero que han vuelto a sus países de origen tras haber residido menos de 10 años en EEUU; y los menores americanos nacidos en EEUU de progenitores americanos que hace años trasladaron su residencia al extranjero y se encuentran desvinculados del país.

Por medio de esta excepción se pretende excluir, por tanto, a colectivos con prácticamente ninguna relación con EEUU, que en muchos casos ostentan la nacionalidad americana de modo accidental, aunque la excepción es muy restrictiva y, por tanto, no exime de la sujeción al impuesto a otros colectivos, cuya vinculación con el país también puede ser mínima, que no consigan reunir los requisitos de residencia o edad que marca la ley. Esta exención permite a estas categorías de ciudadanos americanos renunciar a la nacionalidad americana y, por tanto, dejar de estar sujetos al impuesto de renta norteamericano por el criterio de nacionalidad, sin tener que incurrir en el pago del impuesto de expatriación.

Con la finalidad de eliminar problemas de liquidez, la nueva ley permite diferir el pago de este impuesto hasta la fecha en que se realice la venta efectiva o disposición (ya sea por actos *inter-vivos o mortis-causa*) del patrimonio del que sea titular el sujeto pasivo expatriado³⁷⁷. Para ello deberá constituirse una fianza sobre la cantidad aplazada en el momento del devengo del impuesto y pagarse intereses de demora. Este aplazamiento está sujeto al interés de demora

³⁷⁷ En el ámbito del derecho comunitario, la posibilidad de aplazar el pago del impuesto es lo que llevó al TJUE a aceptar la existencia de impuestos de salida en el ámbito comunitario, como el existente en Francia (art. 167 Código fiscal de Francia).

propio de los aplazamientos tributarios³⁷⁸. Dicha elección es irrevocable y puede hacerse individualmente por cada activo.

Asimismo, la normativa exige que el contribuyente que solicita el aplazamiento de pago renuncie a cualquier beneficio derivado de un tratado para evitar la doble imposición entre EEUU y el nuevo país de nacionalidad o residencia del contribuyente. Por medio de la constitución de esta fianza, el gobierno federal se asegura el cobro de la deuda fiscal y elimina los problemas que conlleva exigir el cumplimiento de la normativa fiscal a un extranjero no residente. Este aplazamiento no parece que vaya a ser una opción que se utilice en la práctica por el elevado coste económico de constituir una fianza y por la desprotección que la renuncia a los beneficios que un Convenio puede conllevar.

15.4.- Valoración crítica

La existencia de un régimen fiscal aplicable a la expatriación, tanto en su configuración inicial como en la establecida por la *HEART Act*, plantea cuestiones de cumplimiento, equidad, liquidez, valoración, control y cumplimiento, así como situaciones de doble tributación.

Las cuestiones de equidad se plantean para aquellos individuos que han abandonado la nacionalidad o residencia norteamericana por motivos ajenos a la evasión fiscal y que, como consecuencia de dicha decisión, deben asumir una serie de consecuencias fiscales que pueden ser muy onerosas.

El régimen de expatriación se aplica únicamente a los ciudadanos y residentes permanentes, por lo que este régimen da un tratamiento fiscal relativamente más favorable a los extranjeros que residan en EEUU sin tener la condición de residentes permanentes³⁷⁹, ya que éstos no

³⁷⁸ El interés de demora es el tipo federal más tres puntos porcentuales (Sección 6621(a)(2)).

³⁷⁹ Residentes al amparo de cualquiera de las diferentes modalidades de visado (H1B en caso de trabajadores por cuenta ajena o las diferentes modalidades de visado para inversores extranjeros) que les permitiría residir en Estados Unidos sin tener la condición de residentes permanentes (“*green card holder*” o titular de tarjeta verde).

estarían sujetos al régimen de expatriación³⁸⁰, con independencia de la revalorización que hayan podido experimentar los activos de su propiedad durante el tiempo de residencia.

El impuesto de expatriación puede provocar problemas de liquidez para el sujeto pasivo que se ve obligado a asumir el pago de una cantidad significativa de impuestos en el día anterior al abandono de la nacionalidad norteamericana, sin haber tenido el tiempo suficiente para enajenar ningún activo que le proporcione la liquidez necesaria para hacer frente al pago del impuesto. La norma concede la opción de aplazar el pago a través de la constitución de una fianza y pago de intereses, pero ello puede comportar un coste financiero excesivo para el sujeto pasivo, aparte de que requiere la renuncia a los beneficios del CDI con el país de residencia.

El nuevo régimen de expatriación facilita la labor de control y de gestión de la administración tributaria norteamericana, por cuanto que el devengo del impuesto se produce en el día anterior a la expatriación, a diferencia del régimen anterior conforme al cual se exigía a un sujeto pasivo residente en el extranjero el cumplimiento de una serie de obligaciones tributarias con la Hacienda norteamericana durante un plazo de 10 años. No obstante, continúa siendo cuestionable la efectividad de una norma tributaria cuyos obligados tributarios residen en el extranjero y presumiblemente no tiene intención de regresar a EEUU al haber renunciado a la nacionalidad de este país, especialmente si estos obligados tributarios han transferidos sus activos al extranjero o simplemente carecen de activos en EEUU. Para la aplicación efectiva de este régimen EEUU deberá recurrir a los procedimientos de asistencia previstos en los CDI, como el recogido en el art. 27 del Convenio España-EEUU.

El impuesto de expatriación provocará conflictos con la normativa fiscal de otras jurisdicciones cuya nacionalidad o residencia adquiera el sujeto que abandona la nacionalidad o residencia americana y, probablemente, situaciones de doble imposición. En la mayoría de los casos, el contribuyente que abandona la nacionalidad o residencia permanente

³⁸⁰ MARTIN, Patrick y AVI-YONAH, Reuven. Tax simplification: the need for consistent tax treatment of all individuals (citizens, lawful permanent residents and non-citizens regardless of immigration status) residing overseas, including the repeal of US citizenship based taxation. *Procopio, Cory, Hargreaves & Savitch LLP*, 2013, pág. 4.

habitualmente ya es nacional y residente de otro Estado contratante, por lo que, además de estar sujeto a tributación en EEUU por su condición de nacional o residente permanente americano, también estará sujeto a tributación en el Estado de residencia.

Por otro lado, es cierto que, en caso de no existencia de este impuesto de salida, ello podría dar lugar a situaciones de no tributación, que se producirían en caso de que el nuevo país de residencia no sujete a tributación las ganancias de capital³⁸¹. En cualquier caso, ello no constituye justificación suficiente para defender la existencia de este impuesto, en la medida en que son un número reducido de países los que no gravan las ganancias de capital, y no elimina ninguno de los problemas adicionales mencionados que comporta este impuesto. La no tributación podría resolverse limitando el impuesto de expatriación a los cambios de residencia a territorios que no sujetaran a tributación las ganancias de capital.

Los activos cuya plusvalía latente haya estado sujeta a tributación en EEUU por este impuesto probablemente estarán sujetos de nuevo a tributación en el nuevo país de residencia cuando sean enajenados en algún momento futuro. El impuesto de expatriación provoca una aceleración del momento en el que se producirá la realización de las ganancias de capital, en la medida en que sujeta a tributación unas ganancias que en el momento de su realización efectiva estarán sujetas a tributación en otro país, pero la norma no prevé ningún mecanismo de compensación de los impuestos que se deban pagar en el momento de la enajenación en el país extranjero³⁸². La normativa fiscal norteamericana prevé que la base de valoración de estos activos sea ajustada a efectos fiscales (*step-up basis*) por la plusvalía latente realizada como consecuencia del impuesto de expatriación, pero es cuestionable que se permita dicho ajuste en otras jurisdicciones, especialmente si se trata de bienes situados fuera de EEUU. El ajuste del valor de adquisición únicamente tiene sentido en caso de que el expatriado vuelva a ser nacional o residente de EEUU, en cuyo caso la base de adquisición de los activos será la calculada en el momento de la expatriación sobre la que se ha pagado este tributo.

³⁸¹ MACORIN CARRAMASCHI, Bruno. Exit taxes and the OECD model Convention. *Tax Notes International*. Volume 49, Number 3. 2008, pág. 11.

³⁸² WALKER, Andrew, 2005, cit., pág. 588.

15.5.- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

En la *HEART Act* se aprueba también un régimen de expatriación aplicable a las transmisiones lucrativas³⁸³ que complementa las disposiciones de expatriación en materia del impuesto sobre la renta. Conforme a este régimen, se establece un impuesto de expatriación sobre las herencias y donaciones de expatriados recibidas por nacionales americanos o residentes de EEUU.

El hecho imponible lo constituye la transmisión lucrativa, inter-vivos o mortis-causa, efectuada por un causante o donante que tenga la condición de expatriado (*covered expatriate*) en beneficio de un nacional o residente americano, y afecta a los bienes situados tanto dentro como fuera de EEUU. Se permite la deducción de los impuestos pagados en el extranjero por este concepto para evitar la existencia de doble imposición. El tipo impositivo será el correspondiente al tipo marginal de los impuestos de sucesiones y donaciones, según proceda. Este tributo recae sobre el heredero o donatario (nacionales o residentes de EEUU) y no sobre el causante o donante, evitándose así las dificultades propias de cobrar este impuesto a un extranjero no residente. Asimismo, este régimen no será aplicable en caso de que el causante o donante expatriado hubiesen efectuado en EEUU la correspondiente declaración del impuesto de sucesiones y donaciones por los bienes que son objeto de herencia, legado o donación.

Aunque en su configuración inicial este impuesto afecta al patrimonio universal del causante o donante, el mismo está pensado para las herencias y donaciones de bienes situados en el extranjero³⁸⁴, mientras que en el caso de bienes situados en EEUU se les seguiría aplicando el régimen propio de los no residentes³⁸⁵.

En general, las transmisiones lucrativas, mortis-causa o inter-vivos, efectuadas por un nacional o residente norteamericano, están sujetas al impuesto de sucesiones o donaciones, respectivamente. La base imponible la constituye el patrimonio del causante o el bien donado,

³⁸³ Sección 2801.

³⁸⁴ ARSENAULT, Steven J. Surviving a Heart Attack: expatriation and the tax policy implications of the new exit tax. *Akron Tax Journal*, 2009, pág. 57.

³⁸⁵ Contemplado en la sección 2103 del IRC.

según proceda, con independencia de donde se encuentren situados. Al extenderse el régimen de expatriación a los *covered expatriates*, el legislador se asegura de que no se utiliza la renuncia a la nacionalidad o residencia permanente para evadir la sujeción a los impuestos de sucesiones y donaciones.

En la normativa de expatriación vigente con anterioridad a la *HEART Act*³⁸⁶ se establecía un régimen fiscal especial aplicable a los nacionales americanos o residentes permanentes que hubiesen renunciado a la nacionalidad o residencia permanente dentro de los 10 años anteriores a la fecha de fallecimiento o donación³⁸⁷. Conforme a este régimen de expatriación, se sujetaban a tributación en EEUU las transmisiones lucrativas, mortis-causa o inter-vivos, de activos situados en EEUU efectuadas dentro de este plazo de 10 años por antiguos nacionales o residentes permanentes. En el caso de donaciones, este régimen se extendía a las donaciones de bienes intangibles³⁸⁸.

15.6.- Tratamiento del “Expatriation tax” en los CDI y en el derecho comparado

En general, los tratados de doble imposición firmados por EEUU en los últimos años contienen disposiciones que permiten a EEUU hacer tributar a sus ciudadanos por el abandono de la nacionalidad americana³⁸⁹. En el artículo 1.3 del CDI España-EEUU se establece que “...un Estado contratante puede someter a imposición a sus residentes (...), y por razón de ciudadanía puede someter a imposición a sus ciudadanos, como si el Convenio no hubiese entrado en vigor...”, reservándose de esta manera el gobierno norteamericano el derecho a exigir este tributo a sus nacionales, y en el apartado 1 del Protocolo anexo al Convenio se señala que la definición de ciudadano “incluira a quien poseyendo esa condición anteriormente

³⁸⁶ Secciones 2107 y 2501 que continúan vigentes hasta que hayan transcurridos 10 años desde la última herencia o donación efectuadas al amparo de la normativa anterior.

³⁸⁷ Conforme a la *Health Insurance Portability Act* de 1996, el régimen de expatriación se aplicaba únicamente a aquéllos que hubiesen abandonado la nacionalidad o residencia permanente por motivaciones de naturaleza fiscal. A partir de la aprobación de la *American Jobs Creation Act* de 2004 la motivación dejó de ser relevante y el régimen se aplicaba cuando el fallecimiento se hubiese producido dentro del plazo de 10 años mencionado. El plazo de 10 años coincide con el periodo de residencia extendida vigente en aquel momento para el impuesto sobre la renta.

³⁸⁸ Las donaciones de bienes intangibles efectuadas por extranjeros no residentes están exentas del impuesto de donaciones, a menos que se aplique el régimen de expatriación. Ver Título IV. Capítulo 12.- Tributación de extranjeros no residentes en EEUU.

³⁸⁹ ANDERSEN, Richard E. – BLESSING, Peter H, *Analysis of United States Income Tax Treaties*. RIA, 2005.

la hubiera perdido con el objeto principal de eludir la imposición, pero ello solamente durante un período de diez años a partir de tal pérdida”.

En el MCOCDE no se contempla la figura de los impuestos de expatriación o salida en la concepción prevista en la normativa vigente norteamericana. El artículo 13.5, que atribuye la competencia tributaria sobre las ganancias de capital al Estado de residencia del enajenante, sería el que *a priori* aparecería como el más apropiado, pero este artículo tampoco sería directamente aplicable en la medida en que, conforme al mismo, las ganancias de capital se producen únicamente como consecuencia de la enajenación del activo, mientras que la normativa americana de expatriación establece una enajenación presunta o ficticia (*deemed sale*, en terminología anglosajona)³⁹⁰.

Desde el punto de vista del derecho comparado, resulta oportuno efectuar una breve referencia a la normativa comunitaria y a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Algunos países europeos contienen en su normativa fiscal, fundamentalmente en el ámbito de tributación de personas jurídicas, preceptos que contemplan la existencia de consecuencias fiscales (*exit taxes*) al cambio de residencia a otro Estado, incluso en el caso de cambio de residencia a Estados que forman parte de la Unión Europea³⁹¹. En el caso español, la reciente Ley 26/2014, de 27 de noviembre, impone un impuesto de salida por la realización anticipada de ganancias patrimoniales, para aquellos contribuyentes personas físicas que trasladen su residencia al extranjero, por la diferencia positiva entre el valor de adquisición y el valor de mercado de acciones y participaciones³⁹².

Conforme a la propia terminología del TJUE, por *exit taxes* debe entenderse el gravamen sobre las ganancias o plusvalías latentes que impone un Estado miembro cuando una persona física o jurídica traslada su residencia a otro Estado³⁹³. Por medio de los *impuestos de salida* se pretende evitar el cambio de residencia del sujeto pasivo a un territorio fiscalmente más

³⁹⁰ Ver MACORIN CARRAMASCHI, Bruno, cit., 2008, para una propuesta de modificación de los artículos del MCOCDE para contemplar los impuestos de salida.

³⁹¹ La normativa española contempla un régimen especial para sociedades en los art. 26.2 y 17.1 a) de LIS.

³⁹² En el art.167 bis del *Code Général de Impôts* francés se establece también un régimen de imposición de las plusvalías latentes.

³⁹³ MARES RUIZ, Carla; Los *exit taxes*: marchas y contramarchas en la apertura a los movimientos de capitales y a la deslocalización de las empresas, *Tribuna Fiscal*, nº 266, Mayo-Junio 2013, pág. 23.

favorable con el objeto de realizar en este último sus plusvalías, y asegurar el gravamen en el país de origen de la ganancia presunta generada durante el tiempo de residencia.

La jurisprudencia del TJUE³⁹⁴ ha manifestado en materia de personas jurídicas que la existencia de *exit taxes* es, en principio, contraria a lo establecido en el art. 49 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE)³⁹⁵ por imponer restricciones a la libertad de establecimiento no justificada por una diferencia objetiva de situación. No obstante, el Tribunal acaba concluyendo en la misma Sentencia que las disposiciones de los Estados en materia de impuestos de salida están justificadas, y que son compatibles con la normativa comunitaria, cuando éstas permitan a la entidad elegir entre satisfacer el pago de las mismas en el momento del cambio de residencia o aplazar el pago de las mismas, asumiendo en este caso la entidad el pago de intereses, la constitución de una fianza, y las obligaciones formales que el país de residencia anterior exija para asegurarse la tributación una vez cambiada la residencia³⁹⁶.

En una reciente Sentencia del año 2014³⁹⁷, el Alto Tribunal europeo completa los criterios jurisprudenciales marcados en sentencias anteriores y puntualiza que únicamente podrá exigirse la constitución de garantía de pago aplazado cuando exista riesgo de impago en el caso concreto³⁹⁸. En otra Sentencia anterior, en la que el demandante era una persona física³⁹⁹, el TJUE manifestó que la libertad de establecimiento era contraria a sujetar a tributación las plusvalías no realizadas en caso de traslado de domicilio a otro Estado, aun en el caso de que se permita el aplazamiento por el establecimiento de garantías, ya que éstas producen de por sí

³⁹⁴ Sentencia TJUE de 29 de noviembre de 2008. Asunto C-371/2010. NationalGridIndus BV / Inspecteur van de Belastingdienst Rijnmond/Kantoor Rotterdam. Sobre la jurisprudencia del TJUE ver también el artículo de FÜRICH, Gregor, *Exit Taxation and ECJ Case Law*, *European Taxation*, January 2008.

³⁹⁵ Art. 49 TFUE: “En el marco de las disposiciones siguientes, quedarán prohibidas las restricciones a la libertad de establecimiento de los nacionales de un Estado miembro en el territorio de otro Estado miembro. (...)”

³⁹⁶ Para más detalles, ver RIBES RIBES, Aurora. Intereses de demora y constitución de garantías en materia de *exit taxes*. *La Ley Unión Europea*, nº 14, 2014.

³⁹⁷ Sentencia TJUE de 23 de enero de 2014, Asunto C-164/2012, DMC BeteiligungsgesellschaftmbH y Finanzamt Hamburg-Mitte.

³⁹⁸ Ver RIBES RIBES, Aurora, 2014, cit., pág. 12.

³⁹⁹ Sentencia TJUE de 11 de marzo de 2004, Asunto C-9/2002 *Hughes de Lasteyrie du Saillant v Ministère de l’Economie, des Finances et de l’Industrie*.

un efecto restrictivo de la libertad de establecimiento⁴⁰⁰. En vista de la cada vez más frecuente práctica de aprobar impuestos de salida por parte de los Estados, la Comisión Europea ha emitido una serie de pautas que cada Estado debe seguir para establecer y aplicar *exit taxes*⁴⁰¹.

En definitiva, el tema de los impuestos de salida es una cuestión controvertida en el derecho comunitario europeo por ser *a priori* contrarios a la libertad de establecimiento, aunque han sido admitidos por la jurisprudencia comunitaria que ha hecho de la posibilidad del pago aplazado un elemento esencial para la admisibilidad de los mismos, por lo que continua siendo un tema objeto de debate en diversos foros cuya clarificación requeriría un posicionamiento más claro a nivel europeo⁴⁰².

15.7.- Posición de la doctrina

En general, la doctrina norteamericana se muestra partidaria del mantenimiento de un impuesto de salida o *mark-to-market tax*⁴⁰³ (en algunos casos con algunas modificaciones del sistema actual) como un mecanismo para evitar abandonos de nacionalidad o residencia por motivaciones de naturaleza fiscal, y por responder al criterio de capacidad de pago por incluir en la base imponible todas las ganancias no realizadas en el patrimonio del contribuyente. En general, la doctrina considera que en el sistema fiscal norteamericano los extranjeros no residentes reciben un tratamiento fiscal más favorable que los nacionales o residentes⁴⁰⁴, por lo que el sistema vigente genera incentivos para abandonar la nacionalidad o residencia permanente por consideraciones exclusivamente fiscales⁴⁰⁵ que justifican la existencia de este impuesto.

⁴⁰⁰ Para más detalles ver ALMUDÍ CID, José Manuel. STJCE 19.3.2004, *Hughes de Lasteyrie du Saillant*, As. C-9/2002: Límites comunitarios al establecimiento de tributos vinculados al traslado de residencia fiscal a otros Estados miembros. *Crónica Tributaria*. Nº 120, (2004), pág. 205-211.

⁴⁰¹ Puede localizarse en http://europa.eu/legislation_summaries/taxation/131060_es.htm

⁴⁰² MARES RUIZ, Carla, cit, 2013, pág. 27.

⁴⁰³ El término más frecuente que se utiliza por parte de la doctrina es *mark-to-market tax*, esto es, un impuesto cuyo hecho imponible lo constituye el ajuste a valor mercado de la valoración de un determinado activo.

⁴⁰⁴ El tratamiento fiscal más favorable se produce en las ganancias de capital (excepto en el caso de inmuebles en que el tratamiento es esencialmente el mismo) y en los impuestos de sucesiones y donaciones. Ver Capítulo 12.- Tributación de extranjeros no residentes en EEUU

⁴⁰⁵ COLON, Jeffrey, 1997, cit., pág. 7.

Incluso autores contrarios al criterio de sujeción por nacionalidad se muestran partidarios de mantener el impuesto de salida como complemento a un sistema tributario basado en la sujeción por residencia⁴⁰⁶, por entender que la ausencia del mismo fomentaría estrategias de planificación fiscal encaminadas a reducir la tributación en EEUU⁴⁰⁷, aunque algunos autores proponen que dicho tratamiento se extienda a todos los residentes (y no solo a los que tienen la consideración de residentes permanentes)⁴⁰⁸, o por entender que la eliminación total de este impuesto simplemente no sería políticamente viable en este momento⁴⁰⁹.

Algún otro autor considera que la realización anticipada de las ganancias propia del impuesto de salida es discriminatoria y, por tanto, contraria al principio de equidad fiscal, pero propone un régimen alternativo de difícil ejecución en la práctica conforme al cual el contribuyente estaría sujeto a tributación en EEUU durante unos años posteriores al abandono de la nacionalidad o residencia hasta que los impuestos acumulados satisfechos durante esos años alcanzasen un importe equivalente al que le correspondería en caso de existir un impuesto de expatriación⁴¹⁰.

El posicionamiento de la doctrina norteamericana únicamente considera las consecuencias fiscales de la renuncia a la nacionalidad o residencia permanente desde la perspectiva recaudatoria de la Hacienda norteamericana, y no desde la perspectiva del contribuyente. Desde esta postura, el impuesto de expatriación lo que hace es únicamente garantizar que la tributación y recaudación por las ganancias de capital se producen en EEUU. La existencia de un impuesto de salida tiene fundamento desde una perspectiva recaudatoria cuando se contempla el ordenamiento jurídico fiscal de un país de manera aislada, sin tener en cuenta las consecuencias fiscales que el traslado de residencia comporta desde la perspectiva del país receptor de la residencia del sujeto pasivo.

⁴⁰⁶ SCHNEIDER, Bernard, 2012, cit., pág. 66 y siguientes; REUVEN, Avi-Yonah, 2010, cit., pág. 11; BLUM, Cynthia, SINGER, Paula A., 2008, cit., págs. 731 y ss. También el lobby *American Citizens Abroad* se muestra partidario de mantener un impuesto de salida en el informe *American Citizens Abroad, Residence-based taxation: a necessary and urgent tax reform* (2013), pág. 9 y ss.

⁴⁰⁷ KIRSCH, Michael S., 2014, cit., pág. 15.

⁴⁰⁸ REUVEN, Avi-Yonah, MARTIN, Patrick, 2013, cit., pág. 9.

⁴⁰⁹ SCHNEIDER, Bernard, 2012, cit., pág. 66.

⁴¹⁰ WALKER, Andrew, 2005, cit., pág. 594 y ss.

Los problemas de equidad, doble imposición y gestión administrativa surgen cuando se contemplan dos o más ordenamientos jurídicos fiscales en su conjunto. La revalorización del activo estará sujeta en cualquier caso a tributación, aunque sea otra administración tributaria la que recaude los impuestos que gravan las mismas. El extranjero no residente también estará sujeto a tributación en otra jurisdicción por sus rentas globales y en la mayoría de los casos (la excepción probablemente serían los Estados que tienen la consideración de paraíso fiscal) los tipos impositivos en estas otras jurisdicciones serán más altos que en EEUU. En realidad, cuando se considera desde una perspectiva de tributación global, salvo en el caso de traslado de residencia a un país de baja o nula tributación, el sistema fiscal federal norteamericano realmente incentivaría a continuar en EEUU o incluso a trasladar la residencia fiscal desde el extranjero a EEUU por comportar una carga tributaria menor que otras naciones⁴¹¹.

Desde un punto de vista recaudatorio, un Estado resultará beneficiado de la existencia de un impuesto de expatriación cuando los otros Estados carezcan de un tributo similar. A partir del momento en que los otros Estados posean un tributo de esta naturaleza, y asumiendo que la doble imposición la elimina el Estado de la residencia, dicho beneficio se compensará con la merma que en la recaudación produzcan los impuestos de salida pagados en los otros Estados.

15.8.- Conclusiones. Eliminación del impuesto de expatriación.

Conforme a lo mencionado en el capítulo de sujeción por nacionalidad, proponemos la eliminación del impuesto de expatriación por cuanto que consideramos que va contra el principio de equidad fiscal, provoca situaciones de doble imposición no previstas en los CDI, el cálculo del impuesto es complicado y sujeto a apreciaciones subjetivas y, por último, la gestión y el control del cumplimiento del mismo es ineficiente e incluso impracticable cuando el sujeto pasivo ha trasladado su residencia al extranjero y carece de activos situados en EEUU. La existencia de este impuesto obedece fundamentalmente a consideraciones de tipo político que no justifican su mantenimiento.

⁴¹¹ Para comparar los diferentes niveles de presión fiscal pueden consultarse las estadísticas preparadas por la OCDE en <http://www.oecd.org/ctp/tax-policy/revenue-statistics-ratio-change-latest-years.htm>. En 2013 en EEUU los impuestos representan el 25.4% del PIB mientras que la media de la OECD está en 33.7%.

La renuncia a la nacionalidad o residencia permanente debería ser un acto jurídico sin efectos de naturaleza fiscal y sin más consecuencias jurídicas que las propias derivadas del cambio de nacionalidad o residencia previstas en el ordenamiento civil. Proponemos que la eliminación del impuesto de expatriación vaya acompañada de las mismas cautelas que hemos propuesto para los criterios de sujeción⁴¹². El sujeto pasivo que abandona la nacionalidad o residencia permanente continuaría en todo caso sujeto a un régimen de residencia extendida de 3 a 5 años y, en caso de que el traslado se produjese a un país de nula o baja tributación, el individuo continuaría sujeto a tributación *sine die* en EEUU por sus rentas globales. Tales cautelas eliminarían la motivación fiscal en las renunciaciones de nacionalidad o residencia permanente y harían innecesaria la existencia del impuesto de expatriación.

Consideramos que va contra el principio de equidad fiscal por cuanto que el impuesto en su configuración actual sujeta a imposición a los nacionales y residentes permanentes, pero no sujeta a los nacionales extranjeros que tengan la residencia fiscal en EEUU sin tener la condición de residentes permanentes, ni tampoco sujeta a imposición a los extranjeros no residentes. Los extranjeros residentes que no tengan la condición de residentes permanentes pueden ser titulares de bienes que han sido objeto de revalorización durante los años de residencia fiscal en EEUU que no serán objeto de tributación en EEUU en el momento de abandono de la residencia fiscal americana. Aunque conceptualmente un impuesto de salida no podría aplicarse a los extranjeros no residentes, por cuanto que éstos no han sido nacionales o residentes del país, su tratamiento fiscal resulta discriminatorio para los nacionales y residentes en cuanto que los no residentes no tributan por las ganancias de capital derivadas de activos financieros⁴¹³ y, en el caso de ganancias de capital generadas en la transmisión de bienes inmuebles, únicamente tributarán en el momento de realización de las mismas.

Este impuesto lleva al extremo de sujetar a imposición las revalorizaciones de activos situados en el extranjero que fueren titularidad del nacional o residente permanente americano con anterioridad a la fecha de adquisición de la nacionalidad o residencia permanente. La única concesión que efectúa la ley es que permite actualizar el valor de los mismos a la fecha de

⁴¹² Ver Apartado 3.2.6.- Propuesta modificación del régimen de sujeción por nacionalidad de este Capítulo I.

⁴¹³ Sección 871 (a) 1 (A) IRC

adquisición de la nacionalidad o residencia permanente. Resulta todavía más difícil justificar el derecho de la administración fiscal americana a percibir una ganancia de capital presunta por activos cuya adquisición inicial y posterior revalorización no tiene ninguna relación con el territorio norteamericano.

En el caso particular de los residentes permanentes, la situación resulta todavía más sorprendente cuando consideramos que, en caso de pérdida de la condición de residente permanente, fenómeno que puede suceder de manera voluntaria o involuntaria⁴¹⁴, tal evento generaría el hecho imponible que es objeto de este impuesto. La pérdida de la condición de residente permanente puede deberse a motivaciones legítimas, como puede ser la voluntad de trasladar la residencia al país de origen, que no deberían penalizarse con un impuesto de esta naturaleza. Para atenuar esta situación, es de suponer que en la práctica este impuesto no se exigirá a aquellos residentes permanentes que legítimamente trasladen su residencia a sus países de origen por haber concluido el motivo que provocó su desplazamiento a EEUU⁴¹⁵.

Este impuesto producirá situaciones de doble tributación cuando el sujeto pasivo residente en una nueva jurisdicción fiscal enajene los activos que han sido objeto de tributación anteriormente en EEUU por el impuesto de expatriación. A menos que exista una cláusula en los CDI firmados por EEUU, difícilmente el Estado de residencia va a permitir que el sujeto pasivo se deduzca los impuestos de expatriación pagados en EEUU, o va a reconocer una revalorización patrimonial que no tome como punto de partida el valor de adquisición inicial de los activos. Una cláusula de esta naturaleza debería imponer al Estado de residencia el reconocimiento, como valor de adquisición, del valor de mercado en el momento de pérdida de la nacionalidad o residencia permanente (una suerte de *step-up bases*), o simplemente permitir la deducción en el país de residencia de los impuestos pagados en EEUU.

⁴¹⁴ Por exceder al plazo de 1 año de residencia continuada en el extranjero.

⁴¹⁵ Tal sería el caso habitual en el pasado, por ejemplo, de un directivo empleado por una compañía multinacional que traslada su residencia a EEUU y que, patrocinado por la misma empresa, obtiene un permiso de residencia permanente. Calificamos esta habitualidad como pasada, porque la nueva regulación de la expatriación será un elemento importante a tomar en consideración para no solicitar un permiso de residencia permanente a dicho directivo, sino mantenerlo con otro tipo de visado que no comporte las implicaciones fiscales de la residencia permanente.

Como veremos en el Capítulo IV, no existe una cláusula de esta naturaleza en el CDI España EEUU de 1990, ni en el Protocolo de 2013, ni tampoco en el MCOCDE. Debería haberse aprovechado la modificación efectuada en 2013 para incluir una cláusula en el CDI España – EEUU que permitiera al sujeto pasivo ajustar el valor de adquisición de los activos (*step-up basis*) situados en EEUU que han sido objeto de este impuesto, o simplemente deducir los impuestos pagados en EEUU del impuesto a pagar en España por las ganancias de capital. Esta cláusula iría contra los intereses recaudatorios de la Hacienda española, aunque se vería parcialmente compensada por el efecto inverso que produciría el nuevo régimen establecido en el art. 95 bis de la Ley de Reforma del IRPF de 2014 que prevé un impuesto de salida sobre determinados activos financieros, cuya deducción EEUU debería permitir para los que abandonan la residencia en España para trasladarse a EEUU.

Desde un punto de vista de política fiscal, el problema principal radica en los activos titularidad del sujeto pasivo que abandona la nacionalidad o residencia permanente americana situados en España que pudieren estar sujetos a tributación por este impuesto en EEUU, que posteriormente sean enajenados por el sujeto pasivo ya residente en España. Es difícil justificar desde una perspectiva de política fiscal que EEUU tenga derecho a exigir un tributo sobre la revalorización de los mismos y, por tanto, es difícil justificar desde la perspectiva de la Hacienda española la obligación de eliminar la doble imposición. Incluso en este caso, y a pesar del coste que supondría para la Hacienda española, consideramos que España, como país de residencia, deberá eliminar la doble imposición conforme a lo establecido en el art. 24 del CDI España-EEUU y conforme a la práctica internacional que exige al Estado de residencia la eliminación de la doble imposición.

Conforme a lo mencionado anteriormente, este impuesto provocará habitualmente discrepancias de valoración entre el sujeto pasivo y la administración tributaria, especialmente cuando se trate de activos no líquidos, y en la medida en que se trata de una ganancia no realizada, su cuantificación estará sujeta a apreciaciones subjetivas. Este impuesto obliga a efectuar una realización ficticia desde un punto de vista fiscal de las ganancias acumuladas de un activo patrimonial con los consiguientes cuestionamientos sobre la idoneidad de la valoración efectuada. En el caso de activos cotizados en un mercado oficial la determinación

de la diferencia de valor puede ser relativamente simple de calcular, pero, en el caso de bienes inmuebles u otros activos no cotizados en mercados oficiales, la determinación de la valoración puede estar enormemente condicionada por consideraciones de carácter subjetivo.

CAPÍTULO II: LOS MODELOS DE CONVENIO

1. Modelos de Convenios para evitar la Doble Imposición. 2. Métodos para evitar la doble imposición en los Modelos de Convenio. 2.1 Método de exención (Art. 23 A). 2.2 Método de imputación (Art. 23 B).

En el Apartado 1 de este Capítulo vamos a efectuar una referencia general a los Modelos de Convenio, por cuanto que constituyen la referencia y, valga la redundancia, modelo que siguen los CDI. Asimismo, en el Capítulo IV de la tesis, en el que hacemos un estudio pormenorizado del CDI España-EEUU, vamos a remitirnos habitualmente al MCOCDE, como referencia para explicar las particularidades propias del Convenio firmado con el país americano.

En el Apartado 2, vamos a contemplar brevemente los métodos para evitar la doble imposición previstos en el MCOCDE, para entender los diferentes mecanismos habitualmente utilizados por los Estados para eliminar la doble imposición, sin perjuicio de que en el Capítulo IV estudiamos en profundidad el método previsto en el CDI firmado con EEUU.

1.- MODELOS DE CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

Los modelos de convenio constituyen una guía o parámetro para la negociación o modificación de los convenios para evitar la doble imposición, así como para la interpretación, a través de sus comentarios, de los convenios que firman los Estados al amparo de los mismos. Los modelos de convenio son acuerdos multilaterales que tienen la naturaleza jurídica de recomendaciones en el sentido del art. 5 (b) de la Convención de la OCDE de 14 de diciembre de 1960, por lo que los Estados pueden formular reservas y apartarse del contenido del modelo a la hora de firmar un tratado⁴¹⁶. Conforme ha señalado la jurisprudencia del TS español, los modelos de Convenio y sus Comentarios no constituyen norma jurídica⁴¹⁷, aunque los comentarios que acompañan a los modelos ayudan a la interpretación de los tratados⁴¹⁸. Conforme señala el Alto Tribunal, los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE, “sin poseer fuerza normativa, sí desempeñan un papel principalísimo para la delimitación de los

⁴¹⁶ GARCÍA NOVOA, César. La Convención de Viena y la interpretación de los Convenios de Doble Imposición, pág. 767, en SERRANO ANTÓN, Fernando y otros, *Fiscalidad y Globalización* (obra colectiva), Thomson Reuters Aranzadi, 2012, pág. 772.

⁴¹⁷ Ver Sentencia del TS de 12 de febrero de 2003 relativa al CDI con Bélgica.

⁴¹⁸ Sentencia TS de 18 de mayo de 2005 relativa al CDI con EEUU.

significados de los conceptos y términos utilizados en los distintos Convenios de Doble Imposición”⁴¹⁹.

El modelo de convenio más relevante lo constituye el modelo de la OCDE, tanto por el número de convenios basados en el mismo, como por la influencia que ha tenido en la redacción de los otros modelos de convenio⁴²⁰. El segundo modelo en importancia lo constituye el Modelo de Convenio de la ONU, que toma como punto de partida el de la OCDE y en cuyo contenido éste último ha tenido una influencia notable. También es relevante el Modelo de Convenio de EEUU, por constituir el modelo en el que se basan los CDI firmados por este país, aunque en el mismo tiene una influencia significativa el modelo de la OCDE.

Conforme se señala en los apartados 2 y 3 de la introducción al MCOCDE, el objeto principal del Modelo de Convenio es “aclarar, normalizar y garantizar la situación fiscal de los contribuyentes que efectúen operaciones comerciales, industriales, financieras o de otra naturaleza en otros países mediante la aplicación, por todos ellos, de soluciones comunes en idénticos supuestos de doble imposición”. El modelo de convenio “ofrece los medios para resolver, sobre una base uniforme, los problemas que se plantean con mayor frecuencia en el campo de la doble imposición jurídica”⁴²¹. Los modelos de convenio cumplen una función homogeneizadora en las relaciones internacionales al establecer unos criterios comunes en el tratamiento fiscal de las relaciones comerciales internacionales.

Los orígenes históricos de los modelos de convenio se encuentran en los trabajos realizados por la Sociedad de Naciones entre las dos guerras mundiales que dieron lugar a los modelos de convenio de México y de Londres, ambos de 1946⁴²². El MCOCDE tiene su origen en el Proyecto de Convenio de Doble Imposición preparado por el Comité Fiscal de la misma OCDE en 1963. Dicho proyecto fue objeto de varias revisiones que dieron lugar al primer modelo oficial de Convenio de la OCDE en 1977, acompañado de sus comentarios que, a su

⁴¹⁹ Sentencia TS de 15 de octubre de 2009.

⁴²⁰ Para las diferencias fundamentales entre los modelos de convenio, ver GARCÍA PRATS, FRANCISCO ALFREDO, Los Modelos de Convenio, sus principios rectores y su influencia sobre los convenios de doble imposición, *Crónica Tributaria*, núm. 133/2009, págs. 112 y ss.

⁴²¹ Modelo de Convenio tributario sobre la renta y el patrimonio, 8ª edición, 22 de julio de 2010, Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, pág. 7.

⁴²² GARCÍA PRATS, Francisco Alfredo, 2009, cit., pág. 103.

vez, fue objeto de revisión en 1992. La formulación del MCOCDE actuó como importante incentivo para que los Estados, entre ellos España, fueran adoptando a partir de los años sesenta una red de convenios bilaterales para evitar la doble imposición basados en este modelo⁴²³. Desde 1992 el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE ha adoptado el concepto de modelo de convenio dinámico o actualizable. Desde esa fecha el modelo ha sido objeto de varias modificaciones, tanto en su articulado como, sobre todo, en sus comentarios, aunque éstas no han tenido carácter sustancial.

La última versión del MCOCDE en español es la que data de 22 de julio de 2010⁴²⁴. Esta es la versión a la que nos referiremos habitualmente en este estudio. A 15 de julio de 2014 se ha aprobado la última actualización de algunos artículos del MCOCDE⁴²⁵ y se ha editado un nuevo modelo en inglés (la versión en castellano no se ha publicado todavía) que incorpora estos cambios.

El MCONU y sus comentarios datan del año 1980 y están basados en las directrices efectuadas por el Grupo de Expertos en Convenios Fiscales entre Países Desarrollados y en Desarrollo para la negociación de tratados fiscales entre estas categorías de países que, a su vez, están basadas en el MCOCDE, que ya existía en el momento en que se redactaron estas directrices⁴²⁶. Al igual que el Modelo de la OCDE, el MCONU ha sido objeto de sucesivas modificaciones. La última de ellas data del año 2011.

Aun cuando el modelo de la ONU ha tenido un alcance más limitado que el de la OCDE, algunas de sus disposiciones se han reflejado en varios CDI. Aunque el modelo de la ONU sigue al modelo de la OCDE en la mayoría de temas, aquél adoptó algunas medidas que favorecen a los países importadores o receptores de capitales, tales como la eliminación de los

⁴²³ GARCÍA PARTS, Francisco Alfredo, 2009, cit., pág. 104.

⁴²⁴ Modelo de Convenio de la OCDE sobre Renta y Patrimonio de 22 de julio de 2010 que puede localizarse en sus versiones en inglés y castellano en <http://www.oecd.org/tax/>

⁴²⁵ Los cambios que se han efectuado en 2014 en el articulado del modelo han sido menores. Únicamente se han efectuado cambios en los artículos 10, 11, 17 y 26. Los cambios en los tres primeros artículos han sido fundamentalmente de redacción y, en cuanto al art. 26, se ha efectuado una modificación relativa a la utilización que los Estados pueden hacer de la información que intercambien. La actualización de 2014 puede localizarse en <http://www.oecd.org/ctp/treaties/2014-update-model-tax-convention.pdf>

⁴²⁶ CUBERO TRUYO, Antonio / DÍAZ RAVN, Nicolás. *Convenios para evitar la doble imposición suscritos por España y modelo de la OCDE*. Tirant lo Blanch. Valencia 2012, pág. 25.

tipos máximos a las retenciones sobre dividendos, intereses y cánones contemplados en el MCOCDE y la flexibilización de las reglas aplicables a los establecimientos permanentes⁴²⁷.

En general, las diferencias existentes entre los modelos de convenio ponen de manifiesto la diferente posición mantenida por los Estados a la hora de afrontar el dilema de delimitar su poder tributario para evitar la doble imposición internacional y, al mismo tiempo, defender sus intereses recaudatorios. La diferencia fundamental entre el MCOCDE y el MCONU radica en que, en el primero, el criterio de tributación dominante es el del país de residencia mientras que en el segundo se da un trato más favorable al criterio de la fuente. El criterio de tributación por residencia en general responde a los intereses recaudatorios de las haciendas públicas de los países que generan u originan las inversiones internacionales y, por tanto, de los países desarrollados. Por otro lado, el criterio de la fuente en general favorece a los intereses recaudatorios de los países destinatarios de las inversiones extranjeras y, por tanto, a los países en vías de desarrollo. Estos criterios se manifiestan fundamentalmente en la diferente tributación de los servicios, en el concepto de establecimiento permanente y en el diferente tratamiento fiscal de los cánones.

No obstante lo anterior, podemos decir que, en general, los tratados de doble imposición trasladan ingresos fiscales desde el país de la fuente al país de la residencia al limitarse los tipos máximos a pagar en la fuente o simplemente al trasladarse la tributación de determinadas rentas al país de la residencia.

La práctica española y la de la mayoría de los países desarrollados se basan en el MCOCDE, aunque el MCONU también ha servido de base para algunos convenios firmados con países en vías de desarrollo. No obstante, el MCOCDE cuenta cada vez con más aceptación en la medida que es objeto de actualización continua y, en algunas de estas actualizaciones, se han incorporado algunos criterios contemplados en el modelo de la ONU⁴²⁸. Sin perjuicio de la influencia que el MCUSA haya podido tener sobre el Convenio firmado con EEUU, los demás convenios vigentes suscritos por España siguen el MCOCDE.

⁴²⁷ MCINTYRE, Michael. *Legal Structure of Tax Treaties*, Wayne State University, 2010, pág. 6.

⁴²⁸ FALCÓN Y TELLA, Ramón – PULIDO GUERRA, Elvira, 2010, cit., pág. 22.

El MCOCDE y MCONU están preparados por el comité fiscal correspondiente donde están representados los Estados miembros que forman parte de dichas organizaciones. Desde un punto de vista de las fuentes del derecho, los modelos de convenio no constituyen, por tanto, un convenio internacional que forme parte del ordenamiento jurídico interno de los Estados miembros ni, obviamente, tienen el rango de ley interna o reglamento. La importancia de los mismos (en particular, el de la OCDE) procede de la inclusión o influencia de sus disposiciones en los CDI bilaterales firmados por los estados y aprobados conforme a las disposiciones internas de los mismos.

Los modelos de convenio ejercen una función muy importante en la medida en que constituyen el punto de partida en la negociación o modificación de un CDI entre dos países. Los modelos de convenio constituyen el punto de partida o referencia a seguir por parte de la administración de un Estado al iniciar las negociaciones de un convenio con otro Estado, aun cuando dichas administraciones no están obligadas a seguir el tenor literal de los mismos, incluso cuando dichas administraciones hayan participado en la redacción de los mismos a través de sus representantes en el Comité Fiscal de la OCDE, ni tampoco están las administraciones obligadas a explicar la desviación de los modelos de convenio en los CDI firmados por las mismas.

El modelo de convenio vigente de EEUU data de 15 de noviembre de 2006⁴²⁹ (sustituyó al modelo de 1996) y es preparado unilateralmente por la administración tributaria norteamericana, a diferencia de los modelos de convenio de la OCDE y ONU que son elaborados como resultado del consenso de los representantes de varios países. Tal como señala la doctrina⁴³⁰, al MCUSA no se le puede atribuir la misma eficacia que a los otros modelos, que han sido elaborados a nivel internacional como resultado del acuerdo entre diversos Estados, y únicamente debe entenderse como parámetro que marca la posición inicial negociadora de EEUU, así como guía que la administración tributaria norteamericana seguirá en la interpretación y aplicación de los convenios, siempre que dicha interpretación o

⁴²⁹ Para un estudio del MCUSA puede consultarse AVI-YONAH, Reuven S. / TITTLE, Martin B. The United States Model Income Tax Convention. *IBFD Bulletin for International Taxation*, Vol. 61, pág. 224 y ss, 2007.

⁴³⁰ GARCÍA PRATS, Francisco Alfredo, 2009, cit., pág. 107; MERINO ESPINOSA, María del Prado - NOCETE CORREA, Francisco José. El intercambio de información tributaria en el derecho internacional, europeo y español. *Documentos. Doc. n° 6/201*, Instituto de Estudios Fiscales, 2011, pág. 16.

aplicación sea acorde con los convenios internacionales firmados por él mismo. El MCUSA de 1981 tuvo una influencia significativa en el CDI España-EEUU de 1990.

El MCUSA es coherente con el MCOCDE en los aspectos más importantes⁴³¹. En general, la normativa es más precisa que en el MCOCDE y sus disposiciones están adaptadas al lenguaje y terminología propios de la normativa interna norteamericana, a la que se efectúan frecuentes referencias a través de los comentarios del modelo. El MCUSA también va acompañado de un texto de comentarios bajo la terminología de Explicación Técnica⁴³². No son tan extensos como los Comentarios al MCOCDE, pero constituyen una manifestación e interpretación de la posición de la administración tributaria americana en los temas contemplados en el convenio.

El CDI España-EEUU sigue los criterios tanto del MCOCDE como del MCUSA. Como veremos en el análisis del texto articulado del mismo, en general sigue la estructura y criterios del MCOCDE, pero con una notable influencia del modelo de convenio norteamericano que se manifiesta especialmente en aquellos puntos en los que ambos modelos discrepan, ya que en un buen número de estas situaciones el CDI España-EEUU opta por el modelo norteamericano. La notable influencia del modelo norteamericano pone de manifiesto el peso de las posiciones mantenidas por la administración norteamericano en las negociaciones del mismo, especialmente en las acaecidas a finales de los años ochenta que llevaron a la firma del Convenio en 1990.

⁴³¹ MCINTYRE, Michael, 2010, cit., pág. 7.

⁴³² “*Technical Explanation accompanying the United States Model Income Tax Convention of November, 15, 2006*”. Puede ser localizado en <http://www.irs.gov/pub/irs-trty/temod006.pdf>

2.- MÉTODOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN EN LOS MODELOS DE CONVENIO

Los modelos de Convenio y los CDI suscritos por España contienen una serie de reglas para el reparto de la potestad tributaria entre los Estados contratantes sobre los distintos tipos de rentas.

Aunque el criterio dominante es el de la residencia, algunas rentas también están sujetas, total o parcialmente, a tributación en el Estado de la fuente, por lo que los convenios para evitar la doble imposición deben establecer los mecanismos necesarios para evitar la doble imposición jurídica que genera la superposición de criterios de sujeción sobre una misma renta.

Así, el MCOCDE distingue unas rentas que, además de estar sujetas a tributación en el Estado de la residencia, pueden gravarse ilimitadamente en el Estado de la fuente, tales como los rendimientos de los bienes inmuebles, las rentas obtenidas a través de un EP, los rendimientos del trabajo por cuenta ajena en el sector privado cuando se reúnan determinados requisitos, las rentas derivadas de actividades de artistas y deportistas y las retribuciones de consejeros. Los intereses y dividendos también pueden gravarse en la fuente, pero en los porcentajes máximos que marca el MCOCDE. Por último, existen otras rentas que únicamente pueden someterse a tributación en el Estado de la fuente (pensiones de funcionarios públicos).

Los artículos 23 A y B del MCOCDE contemplan los mecanismos para la eliminación de la doble imposición jurídica. Tradicionalmente se define la doble imposición internacional como un fenómeno jurídico de carácter internacional que consiste en la exacción, por parte de dos Estados diferentes, de impuestos idénticos o análogos sobre un mismo hecho imponible, recayendo sobre el mismo sujeto pasivo y en relación al mismo periodo de tiempo⁴³³. Existe doble imposición jurídica cuando existe identidad de sujeto, hecho económico gravado y concepto tributario, es decir, cuando dos Estados gravan la renta de un mismo sujeto pasivo.

⁴³³ CALDERÓN CARRERO, José Manuel, La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación, en: SERRANO ANTÓN, Fernando y otros, *Fiscalidad Internacional* (obra colectiva), Centro de Estudios Financieros, 2010, pág. 325. Sobre esta materia, ver también CALDERÓN CARRERO, José Manuel, *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*, McGraw-Hill, 1997; BORRÁS RODRÍGUEZ, Alegría, *La doble imposición: problemas jurídico-tributarios*, Instituto de Estudios Financieros, 1974.

La doble imposición jurídica es la doble imposición internacional por excelencia por cuanto que es la consecuencia lógica del concepto de soberanía fiscal de las naciones que, en ejercicio de su potestad tributaria, ordenan sus ingresos de la manera que les parece más apropiada y con independencia de lo que hagan las demás naciones⁴³⁴.

Por otro lado, la doble imposición económica es la que se produciría cuando el mismo hecho económico, renta o elemento patrimonial, es sujeto a tributación dos veces en dos sujetos pasivos distintos, como sucede con los beneficios empresariales que están sujetos a tributación cuando son generados por una sociedad y cuando son distribuidos al socio o accionista en forma de dividendos.

En los dos artículos del MCOCDE se atribuye la responsabilidad de eliminar la doble imposición al Estado de la residencia y se reconocen dos métodos para eliminarla: el método de exención (art. 23 A) y el de imputación o crédito fiscal (art. 23 B). El MOCDE permite, por tanto, a los Estados la utilización de cualquiera de los dos mecanismos para eliminar la doble imposición y, en consecuencia, es necesario acudir a los CDI firmados por los Estados para determinar el modelo escogido en cada convenio.

2.1. Método de exención (Art. 23 A)

El artículo 23 A recoge en su apartado primero el método de exención⁴³⁵, conforme al cual “cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que, de acuerdo con lo dispuesto en el presente Convenio, pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante, el Estado mencionado en primer lugar dejará exentas tales rentas o elementos patrimoniales.” Con la aplicación de este método las rentas quedarían exentas o excluidas de tributación en el Estado de residencia del sujeto pasivo y únicamente tributarían en el Estado de la fuente. Este método, por tanto, actúa sobre la base imponible de dichas rentas.

⁴³⁴ MARTÍNEZ LAFUENTE, Antonio y Otros, *Estudios sobre el Convenio entre España y Estados Unidos para evitar la doble imposición*, Editorial Gaceta Fiscal, 1991, pág. 374.

⁴³⁵ Para un estudio de las características, modalidades, condiciones y efectos del método de exención, ver CALDERÓN CARRERO, Jose Manuel, 2010, cit., pág. 364 y ss; y la obra del mismo autor CALDERÓN CARRERO, José Manuel, cit., 1997, págs. 178 a 264.

En el párrafo 2 se establece que, en el caso de potestad tributaria compartida entre el Estado de la residencia y el Estado de la fuente (dividendos e intereses), el Estado de la residencia admitirá la deducción, en el impuesto que grave las rentas del residente, de un importe igual al pagado en el Estado de la fuente, sin que pueda exceder de la parte del impuesto, calculado antes de la deducción, correspondiente a las rentas obtenidas en el estado de la fuente.

En el apartado 3 de este artículo se establece que cuando “las rentas obtenidas por un residente de un Estado contratante, o el patrimonio que posea, estén exentos de impuestos en ese Estado, dicho Estado podrá, sin embargo, tener en cuenta las rentas o el patrimonio exentos a efectos de calcular el importe del impuesto sobre el resto de las rentas o el patrimonio de dicho residente”. Este apartado describe lo que se conoce como método de exención con progresividad, conforme al cual las rentas exentas en virtud de un CDI podrán consideradas en el Estado de la residencia a la hora de calcular el tipo impositivo y, por tanto, el impuesto aplicable a las demás rentas sujetas a tributación en ese Estado de la residencia. Nótese que las rentas sujetas a progresividad son las obtenidas en el Estado de la residencia, pero no las obtenidas en el Estado de la fuente, que están sujetas a tributación en dicho Estado en virtud de la disposición correspondiente del CDI aplicable. Estas últimas soportarán en el Estado de la fuente un gravamen proporcional en función del importe de las mismas.

El método de exención se aplica plenamente en algunos de los convenios firmados por España (Alemania, Checoslovaquia, Marruecos, Polonia y Suiza) y en algunos otros solamente se aplica para una de las partes contratantes (China, Japón, Países Bajos, Austria, Bélgica, Bolivia, Bulgaria, Hungría, Luxemburgo y Panamá)⁴³⁶.

2.2. Método de imputación (Art. 23 B)

El artículo 23 B establece el método de imputación o crédito fiscal conforme al cual, el residente de un Estado contratante que obtenga rentas que hayan sido sometidas a tributación en el Estado de la fuente, podrá deducirse en el Estado de la residencia el importe de los

⁴³⁶ CUBERO TRUYO, Antonio - DÍAZ RAVN, Nicolás, 2012, cit, pág. 280.

impuestos pagados en el Estado de la fuente por esas rentas. Este método no elimina en origen la doble imposición como el método de exención, sino que está concebido para eliminar los efectos o el impacto fiscal de la doble imposición internacional⁴³⁷. A diferencia de lo que sucede con el método de exención, el país que aplica el método de imputación no renuncia totalmente al gravamen de las rentas de fuente extranjera, sino que este método salvaguarda el derecho del Estado de residencia a sujetar estas rentas a exacción, de tal manera que, una vez eliminada la doble imposición a través de la deducción del impuesto pagado en el extranjero, cuando dicha imputación no eliminare la totalidad de la cuota tributaria en el Estado de la residencia correspondiente a las rentas obtenidas en el extranjero, este remanente constituirá un ingreso sujeto a tributación en el Estado de residencia⁴³⁸.

Este método opera sobre la cuota del impuesto a pagar por las rentas generadas, a diferencia del método de exención que opera sobre la base imponible. En definitiva, conforme a este método el Estado de la residencia integra o imputa en la base imponible del sujeto pasivo las rentas obtenidas en el otro Estado, pero al mismo tiempo este Estado permite la deducción en la cuota del importe pagado en el Estado de la fuente.

La única limitación que establece dicho artículo es que dicha deducción no podrá “exceder de la parte del impuesto sobre la renta o sobre el patrimonio, calculado antes de la deducción, correspondiente, según el caso, a las rentas o el patrimonio que pueden someterse a imposición” en el Estado de residencia. El MCOCDE contempla, por tanto, el método de imputación ordinaria o limitada e ignora en el texto del modelo el método de imputación íntegra, conforme al cual se permitiría la deducción total en la cuota de los impuestos pagados en el extranjero.

La utilización del método de imputación ordinaria responde a una realidad evidente ya que, en caso de que se permitiera una deducción superior al impuesto que hubiere correspondido por estas rentas (obtenidas en el Estado de la fuente) en el Estado de residencia, éste Estado, no sólo dejaría de percibir impuestos por las rentas cuya fuente está situada en el extranjero, sino

⁴³⁷ CALDERÓN CARRERO, José Manuel, 2010, cit., pág. 400.

⁴³⁸ CALDERÓN CARRERO, José Manuel, 2010, cit., pág. 404.

que tampoco percibiría parte de los impuestos correspondientes a las otras rentas generadas en el Estado de la residencia. La aplicación de este mecanismo supone que la pérdida de ingresos para el Estado de la residencia no puede exceder del impuesto que en este Estado de residencia corresponderían a las rentas que han sido objeto de tributación en el Estado de la fuente. El método de imputación íntegra iría más allá de la simple eliminación de la doble imposición, ya que provocaría una transferencia de ingresos tributarios del Estado que aplica este mecanismo en favor del otro Estado con mayor presión fiscal⁴³⁹.

En el párrafo 2 de este artículo se establece que “cuando, de conformidad con cualquier disposición del Convenio, las rentas obtenidas por un residente de un Estado contratante o el patrimonio que posea estén exentos de imposición en ese Estado, dicho Estado podrá, sin embargo, tener en cuenta las rentas o el patrimonio exentos a efectos de calcular el importe del impuesto sobre el resto de las rentas o el patrimonio de dicho residente”.

En definitiva, por medio de esta disposición se pretende mantener la progresividad en las rentas no exentas. Se trata de un supuesto de escasa aplicación, por cuanto que normalmente los CDI lo que hacen es pronunciarse sobre lo que puede hacer el Estado de la fuente y dejar abierta la posibilidad de que las rentas tributen en el estado de la residencia que, en la generalidad de los casos, tiene tipos progresivos⁴⁴⁰. No obstante, en algún caso el modelo de convenio estipula que las rentas sólo pueden someterse a imposición en el estado de la fuente. Ello sucedería con las pensiones percibidas por los funcionarios públicos que, conforme a lo que establece el art. 19.2 a) del modelo sólo pueden someterse a tributación en el Estado que paga la pensión. En estos casos, la renta quedaría exenta en el estado de la residencia, pero este estado puede tenerla en cuenta a efectos de calcular el tipo impositivo aplicable al resto de rentas generadas en ese Estado.

El método de imputación es el que está contemplado en el art. 23 del MCUSA. En dicho artículo se reconoce la existencia del método de imputación o crédito fiscal y se efectúa una referencia explícita a la normativa interna de EEUU, en lo que se refiere al contenido y

⁴³⁹ CALDERÓN CARRERO, Jose Manuel, 2010, cit, pág. 402.

⁴⁴⁰ CUBERO TRUYO, Antonio - DÍAZ RAVN, Nicolás, 2012, cit, pág. 277.

limitaciones de este método. Así, en los Comentarios técnicos al artículo 23 del MCUSA se efectúa una referencia directa a la Sección 904 del *US Tax Code*, en la que se limita el importe de dicho crédito fiscal al impuesto o cuota que correspondería conforme a la normativa interna de EEUU.

El método de imputación ordinaria o limitada es también el que está establecido en el ordenamiento jurídico interno español. Conforme establece el art. 82 de LIRPF “cuando entre las rentas del contribuyente figuren rendimientos o ganancias patrimoniales obtenidos y gravados en el extranjero, se deducirá la menor de las cantidades siguientes: a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes sobre dichos rendimientos o ganancias patrimoniales. b) El resultado de aplicar el tipo medio efectivo de gravamen a la parte de base liquidable gravada en el extranjero”.

Finalmente, el método de imputación es el más común en la red de CDI firmada por España y es el recogido en el art. 24 del CDI España-EEUU, que valoraremos en el Capítulo IV.

CAPÍTULO III.- JERARQUÍA NORMATIVA E INTERPRETACIÓN DE LOS CDI

1. Los convenios para evitar la doble imposición. 2. Jerarquía normativa en España. 3. Jerarquía normativa en EEUU. *Tax Treaty Overrides*. 3.1 Concepto de *Tax Treaty Overrides*. 3.2 Antecedentes históricos, fundamento legal y jurisprudencia. 3.3 Doctrina norteamericana. 3.4 Valoración crítica. Conclusiones. 4. Interpretación de los CDI. 4.1 Convención de Viena sobre Derecho de los tratados. 4.2 Aplicación de la normativa interna a la interpretación de los tratados.

El objetivo de este Capítulo, tras una breve delimitación conceptual de la definición de CDI, es estudiar y analizar el principio de jerarquía normativa de los Convenios, prestando especial atención a la particularidad propia de las derogaciones (*tax treaty overrides*) del derecho norteamericano y del impacto que las mismas pueden tener en el CDI España-EEUU.

En este Capítulo también vamos a analizar los mecanismos de interpretación de los CDI, con una dedicación especial a la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados y al papel que ejercen los Modelos de Convenio en el proceso de interpretación.

1. LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

Los convenios para evitar la doble imposición son acuerdos bilaterales firmados entre Estados soberanos cuyo objetivo fundamental lo constituye la eliminación de la doble imposición de personas físicas y jurídicas residentes en dichos Estados a través de la distribución de la competencia tributaria entre los Estados contratantes, así como a través del establecimiento de unos mecanismos para la eliminación de la doble imposición⁴⁴¹. Los Convenios también tienen por objeto la prevención de la evasión fiscal, el intercambio de información entre las administraciones tributarias de ambos Estados, y la no discriminación de los nacionales y residentes de los Estados contratantes.

Los CDI contemplan materias reguladas por los ordenamientos jurídicos fiscales internos de los Estados contratantes. En la medida en que un mismo hecho imponible esté sujeto a dos ordenamientos jurídicos internos diferentes, se produce una situación de doble imposición que

⁴⁴¹ Sobre la finalidad de los CDI, ver Sentencia del TS español de 25 de marzo de 2010 relativa al CDI con EEUU en la que el alto Tribunal define la naturaleza, alcance y efectos de estos instrumentos jurídicos. Sobre este tema, se puede consultar VOGEL, Klaus, *Double Tax Treaties and Their Interpretation*, Berkeley Journal of International Law, 1986.

deberá resolverse en función de los criterios que determine el convenio y, en su caso, la legislación interna de los Estados.

En definitiva, por medio de los Convenios se pretende dar una solución a las situaciones de doble imposición a través de la atribución a uno, o a ambos Estados, de la competencia, total o parcial, para sujetar a tributación determinados tipos de renta. Por otro lado, en el ordenamiento jurídico interno de los Estados (tanto en el caso del español⁴⁴², como en el norteamericano⁴⁴³) existen también mecanismos cuya finalidad es resolver los efectos derivados de estas situaciones de doble imposición, sin perjuicio de lo que pueda acordarse en un CDI.

Aunque los CDI regulen las relaciones entre los Estados que los suscriben, van dirigidos fundamentalmente a los contribuyentes, personas físicas o jurídicas, que aplicarán sus disposiciones para determinar sus obligaciones fiscales respecto a los Estados contratantes⁴⁴⁴.

Los CDI delimitan el poder tributario de los Estados que son parte del mismo, pero, para la determinación del régimen jurídico de los impuestos y de los tipos impositivos aplicables a un determinado tipo de rentas, habrá que acudir a los ordenamientos jurídicos internos de cada uno de los Estados contratantes.

Las consecuencias que la existencia de un CDI produce sobre la legislación interna de los Estados contratantes pueden resumirse en tres grandes categorías: a) un CDI puede declarar inaplicable la legislación interna de uno de los Estados contratantes al conceder la potestad tributaria en exclusiva al otro Estado; b) un CDI puede modificar la legislación tributaria de uno o ambos Estados, como sucede cuando se establecen tipos impositivos máximos aplicables a determinados tipos de rentas, o cuando se concede la potestad tributaria de modo compartido entre los Estados; c) un CDI puede establecer un régimen tributario nuevo diferente del existente en el ordenamiento jurídico interno de los Estados.

⁴⁴² Art. 80 LIRPF.

⁴⁴³ Sección 902 IRC.

⁴⁴⁴ MEDINA CEPERO, Juan Ramón, Juan Ramón, El convenio de doble imposición tributaria firmado entre Estados Unidos y España, *Revista de Derecho vLex - Núm. 6*, Junio 2003, pág. 19.

2. JERARQUÍA NORMATIVA EN ESPAÑA

Conforme establece el art. 7.1 b) de la LGT, los tratados o convenios internacionales que contengan cláusulas de naturaleza tributaria y, en particular, los convenios para evitar la doble imposición son fuente del derecho tributario.

Los CDI firmados por España constituyen tratados internacionales que, conforme a lo que establece el art. 96 de la Constitución española, formarán parte del ordenamiento jurídico interno una vez publicados oficialmente en España⁴⁴⁵. 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.

Si bien el precepto constitucional otorga mayor fuerza jurídica a las disposiciones de los tratados internacionales al permitir su modificación, derogación o suspensión únicamente a través de los mecanismos establecidos en los mismos tratados o normas de derecho internacional, dicho precepto no establece explícitamente una relación jerárquica entre las normas internas y las internacionales. En cualquier caso, la doctrina española es generalmente unánime en mantener la primacía de los tratados internacionales sobre la legislación interna.

La recientemente aprobada Ley de Tratados y otros Acuerdos Internacionales de 2014⁴⁴⁶ confirma en su art. 31 la primacía jerárquica de los tratados internacionales al establecer que las normas jurídicas contenidas en los tratados internacionales válidamente celebrados y publicados oficialmente prevalecerán sobre cualquier otra norma del ordenamiento jurídico en caso de conflicto con ellas, salvo las normas de rango constitucional.

⁴⁴⁵ La negociación de un convenio generalmente se lleva a cabo por parte de la Dirección General de Tributos. El texto negociado se remite al Ministerio de Asuntos Exteriores que solicita al Consejo de Ministros autorización para su firma. Una vez firmado el Convenio, se solicita al Consejo de Estado informe preceptivo no vinculante sobre la necesidad de intervención de las Cortes Generales. La posición del Consejo de Estado ha sido que los CDI requieren aprobación de las Cortes, conforme establece el art. 94.1 e) de la Constitución. Una vez aprobado por las Cortes Generales y firmado por el Rey (art. 63.2 de la Constitución), el Convenio se entiende ratificado. La entrada en vigor se produce a partir de su publicación en el BOE.

⁴⁴⁶ Ley 25/2014, de 27 de noviembre, de Tratados y otros Acuerdos Internacionales. BOE: 28 de noviembre de 2014.

Asimismo, el legislador reconoce específicamente la prioridad normativa de los Convenios en las principales leyes tributarias, que son las que afectan a los CDI. Así, el artículo 5 de la LIRPF señala que “lo establecido en esta Ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, de conformidad con el artículo 96 de la Constitución Española”. La LIRNR (art.4) y la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio (art. 2) contienen textos similares. Este criterio también ha sido mantenido por la tradición jurisprudencial española⁴⁴⁷. Existe abundante jurisprudencia española que confirma la primacía de los tratados internacionales sobre las leyes internas⁴⁴⁸.

⁴⁴⁷ PALACIOS PÉREZ, José - POVEDANO GARCÍA, Javier, Incidencia del convenio para evitar la doble imposición con Estados Unidos en el derecho interno, en MARTÍNEZ LAFUENTE, Antonio y Otros, 1991, cit., pág. 85.

⁴⁴⁸ Ver Sentencias del TS de 30 de septiembre de 1982, 31 de octubre de 1983, 22 de mayo de 1989 y 18 de junio de 1991; Sentencia del Tribunal Constitucional de 30 de enero de 1985; y sentencia del TSJ de Cataluña de 22 de abril de 1996 citadas en MEDINA CEPERO, Juan Ramón, 2003, cit., pág. 20.

3. JERARQUÍA NORMATIVA EN EEUU. *TAX TREATY OVERRIDES*

3. Jerarquía normativa en EEUU. *Tax Treaty Overrides*. 3.1 Concepto de *Tax Treaty Overrides*. 3.2 Antecedentes históricos, fundamento legal y jurisprudencia. 3.3 Doctrina norteamericana. 3.4 Valoración crítica. Conclusiones.

3.1. Concepto de *Tax Treaty Overrides*

Aunque la mayoría de los Estados reconocen la primacía de los convenios internacionales sobre la legislación interna⁴⁴⁹, en EEUU la jurisprudencia y la ley admiten que los tratados, en particular los convenios para evitar la doble imposición, puedan ser derogados o modificados por leyes internas posteriores⁴⁵⁰. Esta práctica no es única de EEUU, sino que también está consagrada en los ordenamientos jurídicos de otras naciones como Alemania, Australia y Brasil⁴⁵¹.

Esta práctica, conocida como *treaty override* en la doctrina norteamericana, se produce en el momento en que el Congreso aprueba una norma que está en contradicción con los compromisos asumidos por EEUU en los tratados internacionales. Conforme a esta práctica, una norma de carácter interno posterior podría derogar lo establecido en un tratado internacional firmado con anterioridad. La mayor parte de la historia legislativa de esta práctica en materia fiscal se produciría a partir de 1980, con la publicación de la *Foreign*

⁴⁴⁹ En Francia (Art. 55 Constitución francesa), Suiza (art. 5 Constitución suiza), y Japón (art. art. 98.2 Constitución japonesa) la prioridad de los tratados internacionales sobre las leyes locales tiene rango constitucional. Citados en HAN, Sung-soo, The harmonization of tax treaties and domestic law, *Brigham Young University International Law and Management Review*, Vol. 7, Issue 2, 2011, pág. 44. La primacía de los tratados internacionales sobre la ley interna también es propia de Bélgica, Luxemburgo, Grecia y Rusia; citados en KESSLER, Wolfgang – EICKE, Rolf, German Treaty Overrides: Contractual duties meet fiscal interests. *Tax Notes International*, núm 41, (2010).

⁴⁵⁰ Sobre la jerarquía entre los convenios internacionales y las normas internas, ver BORRÁS RODRÍGUEZ, Alegría, Problemática general que suscita la aplicación del Convenio, en: MARTÍNEZ LA FUENTE, Antonio y Otros. *Estudios sobre el Convenio entre España y Estados Unidos para evitar la doble imposición*. Editorial Gaceta Fiscal, 1991, pág. 57 y ss.

⁴⁵¹ SERRANO ANTÓN, Fernando, La interpretación y aplicación de los convenios de doble imposición internacional, en SERRANO ANTÓN, Fernando y Otros, *Fiscalidad y Globalización* (obra colectiva), Thomson Reuters Aranzadi, 2012, pág. 65 y 67. En el caso particular de Alemania, SERRANO ANTÓN menciona, citando a otros autores, que, al requerir la ley alemana la transformación del CDI en una ley interna, jerárquicamente se convierte en una ley ordinaria y, por tanto, puede ser alterada por una Ley nacional posterior, por lo que, para la mayoría de la doctrina y los tribunales, no constituye una violación de la Constitución que pueda ser impugnada judicialmente. Entre los ordenamientos jurídicos en los que las disposiciones de un tratado internacional puede modificarse por legislación interna posterior destacan Reino Unido, Austria, Dinamarca, Finlandia y Suecia; citados en KESSLER, Wolfgang – Eicke, Rolf, cit., 2010.

*Investment in Real Property Tax Act*⁴⁵². La mayor parte de las derogaciones se han producido en el ámbito de tributación de personas jurídicas y en materia de limitación de beneficios⁴⁵³.

Como resulta lógico, la práctica de las derogaciones ha sido duramente criticada por el Comité Fiscal de la OCDE⁴⁵⁴, por ser contraria a las obligaciones asumidas por los Estados en los tratados internacionales. Este organismo define el *tax treaty override* como legislación interna aprobada por el legislativo de un Estado con la intención de producir efectos en clara contradicción con las obligaciones asumidas en los tratados internacionales⁴⁵⁵.

El proceso de aprobación de los tratados internacionales en EEUU puede ayudar a entender la posición mantenida por el Congreso americano ante los *treaty overrides*⁴⁵⁶, por cuanto que, mientras que las leyes internas de naturaleza fiscal son aprobadas tanto por la Cámara de Diputados (*House of Representatives*) como por el Senado, los tratados internacionales son únicamente ratificados por el Senado, sin ninguna intervención por parte de la Cámara baja⁴⁵⁷.

⁴⁵² DOERNBERG, Richard. Overriding Tax Treaties: The US Perspective. *9 Emory International Law Review* 71, 1995, pág. 83. Para más detalles sobre el régimen jurídico de esta ley, ver Apartado 14. Tributación de extranjeros no residentes en EEUU del Capítulo I.

⁴⁵³ Sobre la aplicación de los *treaty overrides* al impuesto de sucursales (“*branch tax*”) de 1986, ver VEGA BORREGO, Félix Alberto, Las cláusulas de Limitación de beneficios en los convenios para evitar la doble imposición, *Instituto de Estudios Fiscales, Inv. Jurídica n° 1/03*, 2003, pág. 143 y ss. El impuesto de sucursales constituyó una medida aprobada por el legislador americano encaminada a evitar el abuso de convenio asimilando el tratamiento fiscal en materia de tributación de dividendos entre las entidades residentes en EEUU y las no residentes que operan a través de una sucursal. Dicha norma se aplicó a los CDI vigentes en aquel momento, aun cuando no previeran la existencia de este impuesto, salvo que el no residente tuviere la condición de residente cualificado. No tuvo consecuencias para España porque todavía no se había firmado el CDI de 1990.

⁴⁵⁴ Véase la recomendación del Consejo de la OCDE de 2 de octubre de 1989 en <http://acts.oecd.org/Instruments/ShowInstrumentView.aspx?InstrumentID=83&Lang=en&Book=False> En la misma se recomienda a los Estados miembros a “(e)vitarse la aprobación de legislación que produzca efectos en clara contradicción con las obligaciones asumidas en los tratados internacionales.”

⁴⁵⁵ OECD Committee on Fiscal Affairs. Report on Tax Treaty Overrides. *Tax Notes International*, pág. 28.

⁴⁵⁶ DOERNBERG, Richard. Overriding Tax Treaties: The US Perspective. *9 Emory International Law Review* 71, 1995, pág. 78.

⁴⁵⁷ Conforme al Artículo II, Sección 2, de la Constitución Americana (conocido como “*Treaty Clause*”), corresponde al poder ejecutivo (Presidente) la firma de los tratados internacionales con la aprobación de 2/3 del Senado. La negociación se realiza por el Departamento del Tesoro (*Treasury Department*) a través de la Oficina de Política Fiscal (*Office of Tax Policy*) y la Agencia Tributaria (*Internal Revenue Service*). El texto del tratado firmado por representantes de los dos Estados contratantes requiere aprobación del Presidente y de 2/3 del Senado. Una vez superados los trámites de aprobación, el instrumento de ratificación debe ser firmado por el Presidente de EEUU y por la autoridad correspondiente del otro Estado contratante. El art. 28 de la Explicación Técnica del MCUSA contiene una exposición detallada del proceso de aprobación de los convenios en esta materia.

Los *treaty overrides* se pueden producir en el marco de los tratados en general. En este apartado nos centraremos en los que afectan a la legislación fiscal y, en particular, al impacto de los mismos en los CDI firmados por EEUU.

3.2. Antecedentes históricos, fundamento legal y jurisprudencia

El art. VI de la Constitución norteamericana reconoce los efectos legales de los tratados internacionales al establecer que “esta Constitución y las leyes de los Estados Unidos, que se aprueben en desarrollo de la misma, así como los Tratados celebrados, o que se celebren, bajo la autoridad de los Estados Unidos, constituyen la ley suprema del país”⁴⁵⁸. Esta cláusula es conocida en la doctrina y jurisprudencia norteamericana como *Supremacy Clause*.

La intención de los redactores de la Constitución al redactar esta cláusula era asegurar la primacía de las leyes federales y de los tratados internacionales sobre las leyes de los Estados que formaban parte de la unión, pero no la de establecer una relación de jerarquía entre las leyes internas y los convenios internacionales y, por ello, este artículo no contiene ninguna mención específica sobre el orden de prelación que debe existir entre las leyes federales y los tratados internacionales, sino que ambas normas se contienen en una misma frase como si estuvieran en el mismo nivel⁴⁵⁹.

Lo que sí que deja claro este artículo es la primacía de los tratados internacionales (y de las leyes federales) sobre las leyes de los Estados, por lo que en caso de conflicto con éstas prevalecería el tratado internacional, aunque estos conflictos raramente existirán, ya que normalmente los convenios que afectan a materias de naturaleza fiscal generalmente se limitan a impuestos federales⁴⁶⁰. No obstante, algunas de las disposiciones de los CDI (los artículos en materia de no discriminación y asistencia mutua) afectan a todos los impuestos del ordenamiento jurídico de los Estados (incluidos los estatales), por lo que, en caso de que

⁴⁵⁸ Artículo VI Constitución Americana: “*This Constitution, and the Laws of the United States which shall be made in pursuance thereof; and all Treaties made, or which shall be made, under the Authority of the United States, shall be the supreme Law of the Land*”.

⁴⁵⁹ AVI-YONAH, Reuven S. Tax Treaty Overrides: A Defense of US Practice, pág. 6. Publicado en la obra colectiva: Tax Treaties and Domestic Law, edited by G. Maisto, 65-80. *EC and International Tax Law Series*, vol. 2, IBFD Publications, 2006.

⁴⁶⁰ INFANTI, Anthony, *Domestic Law and Tax Treaties: the United States*, 2012, pág. 2.

existiere conflicto normativo, tendrán primacía los tratados internacionales sobre una norma estatal.

En las primeras interpretaciones que el Tribunal Supremo realizó de la *Supremacy Clause*, dictaminó que las leyes y los tratados internacionales tienen el mismo rango, por lo que “un tratado puede modificar un acto anterior del Congreso y un acto del Congreso puede modificar un tratado anterior”⁴⁶¹. En base a la interpretación que ha hecho el Tribunal Supremo de esta cláusula, los tribunales federales han mantenido tradicionalmente la paridad entre los tratados internacionales y las leyes federales⁴⁶². En conclusión, la ausencia de una norma de rango constitucional que establezca la primacía de los tratados internacionales sobre las normas internas ha llevado a los tribunales a permitir la modificación de los tratados por una ley posterior y, por tanto, a legitimar la existencia de los *treaty overrides* en EEUU.

En respuesta a la cada vez más frecuente utilización de los *tax treaty overrides*⁴⁶³, el Congreso modifica en 1988 la sección 894 (a) del Código de Leyes Fiscales para establecer que “las disposiciones (...) son aplicables a los contribuyentes con el debido respeto (“*due regard*”) de las obligaciones derivadas de los tratados internacionales de los que sea parte EEUU que sean aplicables a dichos contribuyentes”⁴⁶⁴. La nueva redacción de este artículo debe interpretarse en el sentido de que, cuando exista un tratado internacional aplicable a una materia, éste debe ser tomado en consideración, pero este artículo no establece ningún criterio de jerarquía normativa entre las normas internas y los tratados internacionales.

⁴⁶¹ Sentencia *The Cherokee Tobacco*, 78 US 616 (1879) citada en DOERNBERG, Richard. *Overriding Tax Treaties: The US Perspective*. 9 *Emory International Law Review* 71, 1995, pág. 79.

⁴⁶² Sentencias *The Chinese Exclusion Case*, 130 U.S. 581, 585–86 (1889); *Whitney v. Robertson*, 124 U.S. 190, 193–94 (1888); *The Head Money Cases*, 112 U.S. 580, 599 (1884) citadas en INFANTI, Anthony, *Domestic Law and Tax Treaties: the United States*, 2012, pág. 2.

⁴⁶³ Ver INFANTI, Anthony, 2012, cit., pág. 9. Este autor cita diez normas de naturaleza tributaria aprobadas entre 1975 y 1997 en las que el Congreso utiliza los *treaty overrides* para modificar las disposiciones contenidas en un tratado internacional.

⁴⁶⁴ Conforme señala DOERNBERG, esta Sección fue modificada debido a la preocupación que el Congreso había manifestado de que la misma en su redacción anterior pudiese interpretarse en el sentido de que los tratados fuesen superiores a la normativa interna. En la redacción anterior de este artículo se establecía que: “Las rentas de cualquier naturaleza, en la medida en que esté establecido en los tratados firmados por Estados Unidos, no deberán incluirse en los ingresos brutos y estarán exentas de tributación en este título”. La nueva redacción es más suave y elimina cualquier duda a favor de la primacía de los convenios que pudiera concluirse de la redacción anterior.

Ese mismo año 1988 el Congreso efectúa una modificación más significativa todavía (en este caso, de la Sección 7852 (d) (1)), a través de la cual codifica por primera vez el principio de igualdad de jerarquía normativa entre un tratado internacional y una ley interna que hasta entonces había mantenido la jurisprudencia. En la nueva redacción de esta Sección se establece que “con la finalidad de establecer la relación entre una disposición de un tratado internacional y una ley interna de EEUU que afecte a rentas, ni las disposiciones del tratado ni la ley interna tendrán preferencia por su condición respectiva de tratado o de ley interna”.

Por tanto, esta Sección consagra la falta de primacía de los tratados internacionales sobre las leyes aprobadas por el Congreso de EEUU y sitúa a ambas normas (tratados internacionales y leyes internas) en un plano de igualdad. Por medio de esta modificación se quiso zanjar la cuestión y resolver posibles conflictos futuros entre una ley interna y un tratado internacional y, en particular, asegurar la eficacia legal de las modificaciones de la normativa tributaria que se habían efectuado a través de las leyes fiscales de 1986, 1987 y 1988 que contenían varios *treaty overrides*.⁴⁶⁵

Asimismo, en el Derecho Constitucional norteamericano, cuando las normas son del mismo rango, la norma más reciente prevalece sobre la anterior en caso de conflicto, con independencia de que éste se produzca entre dos leyes internas o entre una ley interna y un tratado internacional. Este principio se conoce como regla de primacía de la norma posterior (“*later-in-time rule*”) en la jurisprudencia y práctica norteamericana. Considerando la posición mantenida por el Tribunal Supremo de EEUU, que sitúa a los tratados internacionales y las leyes internas en el mismo nivel, el Alto Tribunal mantiene también que se aplica el principio de primacía de la ley posterior a los tratados internacionales⁴⁶⁶. Es ilustrativa la sentencia *Reid v Covert* de 1957 en la que el alto tribunal establece que “una ley del Congreso, que debe cumplir con la Constitución, está en completa paridad con un tratado y cuando una ley que es posterior en el tiempo es incoherente con un tratado, el tratado deviene nulo en lo que se

⁴⁶⁵ MCINTYRE, Michael, 2010, cit, pág. 12.

⁴⁶⁶ Sentencias de Tribunal Supremo *Whitney v Robertson* 124 US 190, 195 (1888) y *Reid v. Covert*, 354 US 1, 18 (1957) citadas en Reuven S. Avi-Yonah, *Tax Treaty Overrides: A Defense of US Practice*. 2005

opone a la ley”⁴⁶⁷. En consecuencia, la aplicación de esta regla de prioridad de la norma posterior, comporta que una ley interna posterior tenga primacía sobre un tratado internacional anterior, ya que ambas normas se encuentran en el mismo nivel jerárquico.

En la interpretación tradicionalmente mantenida por el Tribunal Supremo, para que la norma interna posterior tuviese primacía sobre un convenio anterior, en virtud de la *later-in-time rule*, el Tribunal Supremo sostenía que en dicha norma posterior el Congreso debía manifestar la intención clara de abolir o sustituir las disposiciones de un convenio anterior (Sentencia *Cook vs United States*).⁴⁶⁸ Conforme a esta sentencia, “un tratado no podrá considerarse modificado o derogado por una norma posterior a menos que el Congreso haya expresado claramente este propósito”. Existen también otras sentencias del Tribunal Supremo de EEUU que mantenían la necesidad de que la norma posterior manifestase la intención clara del Congreso de sustituir una disposición de un tratado internacional anterior⁴⁶⁹.

No obstante, la situación cambia con la modificación de las dos secciones del *US Tax Code* realizadas en 1988 mencionadas anteriormente, ya que, con la nueva redacción de las mismas, en caso de conflicto entre un tratado anterior y una norma interna posterior, prevalecerá esta última con independencia de que el Congreso haya expresado su intención clara de que así sea, ya que la ley no requiere una manifestación de voluntad por parte del Congreso de sustitución del convenio anterior⁴⁷⁰.

Para entender la posición mantenida por el legislador americano en materia de *tax treaty overrides*, resulta interesante la Exposición de Motivos preparada por el Comité de Finanzas del Senado que acompaña a la modificación de la Sección 7852(d) (1) efectuada en 1988 mencionada anteriormente. Dicho Comité justifica la reforma al establecer que “...El Comité no cree que el Congreso pueda conocer por anticipado todas las implicaciones que para cada

⁴⁶⁷ *Reid v Covert* (1957) citado en AVI-YONAH, Reuven, *Tax Treaty Overrides: A Defense of US Practice*, 2005, pág. 7.

⁴⁶⁸ MCINTYRE, Michael. *Legal Structure of Tax Treaties*, Wayne State University, 2010, pág. 12. Esta sentencia hacía referencia al tratado entre EEUU y Gran Bretaña de 1924 relativo a la importación de bebidas alcohólicas en los años en los que estaba vigente la prohibición de comercialización de estos productos en EEUU.

⁴⁶⁹ Ver *Trans World Airlines Inc. v Franklin Mint Corp* y *Roeder v Islamic Republic of Iran* citadas en INFANTI, Anthony, cit., 2012, pág. 13.

⁴⁷⁰ INFANTI, Anthony, cit., 2012, pág. 13.

tratado, o sistema de tratados, puedan tener los cambios en la ley interna y, por tanto, el Congreso no puede, cada vez que aprueba una nueva ley fiscal, tomar en consideración los conflictos con los tratados internacionales producidos a raíz de la nueva ley interna. Esta complejidad, junto con la consiguiente falta de conocimiento anticipado por parte del Congreso de la posible existencia de conflictos con tratados internacionales, hace que sea difícil que se garantice a este Comité que las políticas legislativas (internas) de naturaleza fiscal tengan efecto legal, a menos que se tenga certeza de que éstas últimas prevalecerán en caso de conflicto con los tratados internacionales existentes⁴⁷¹”.

La realidad es que la justificación basada en un desconocimiento de las implicaciones que las normas internas puedan tener en los tratados internacionales suscritos por un Estado podría aplicarse al órgano legislativo de cualquier nación, por lo que cualquier otro país podría utilizar este argumento para justificar la primacía de una ley posterior sobre un tratado internacional anterior. Esta justificación simplemente confirma la voluntad inequívoca del Congreso norteamericano de mantener la supremacía de las leyes aprobadas por el mismo sobre un tratado internacional anterior.

En esta misma Exposición de Motivos, el Comité de Finanzas del Senado sostiene que, en caso de conflicto entre una norma federal posterior y un tratado, debe “resolverse en favor de la norma federal, con independencia de que el Congreso haya expresado la intención de anular la disposición del tratado o de que haya considerado el impacto de la norma interna en el tratado”, es decir, que, conforme a esta Exposición de Motivos, no es necesario que en la norma interna posterior, que está en contradicción con un tratado internacional anterior, se haga mención alguna de la derogación de la disposición contenida en el tratado anterior, ni que se hayan tenido en cuenta las consecuencias de esta situación.

Como hemos mencionado, en esta última parte el Senado mantiene un criterio divergente del que hasta entonces había mantenido el Tribunal Supremo. Conforme señala un sector doctrinal, queda abierta la posición que el Tribunal Supremo pueda mantener en el futuro a

⁴⁷¹ *Senate Finance Committee Report 100-445, Technical and Miscellaneous Revenue Act of 1988, P.L. 100-647. 100th Congress 2d Session.*

raíz de la interpretación efectuada por el Congreso del principio de primacía de la ley posterior plasmado en este art. 7852 del *US Code*, que cambia el criterio mantenido por el Tribunal Supremo durante más de un siglo, según el cual el Congreso debería expresar la voluntad de modificar un tratado anterior⁴⁷².

Como nota testimonial, queremos dejar constancia de que, en algún caso excepcional en materia fiscal, el Congreso había declarado expresamente que la ley interna se aplica sin perjuicio de lo establecido en los convenios internacionales suscritos con anterioridad por EEUU, aunque no es lo habitual.⁴⁷³

En conclusión, en caso de conflicto directo entre una norma de naturaleza fiscal y un tratado internacional, en EEUU la norma posterior tendrá carácter prioritario, por lo que una norma interna con rango de ley que contenga disposiciones de naturaleza fiscal podrá modificar lo dispuesto en un tratado de doble imposición suscrito por EEUU. Corresponderá, en su caso, a los tribunales de justicia la interpretación de dichos tratados para dirimir los posibles conflictos con la normativa interna.

A título de ejemplo, resulta ilustrativo mencionar que la primera modificación significativa de la legislación en materia de impuesto de expatriación efectuada en 1986 constituye un ejemplo claro de *tax treaty override*. El Congreso modificó la normativa existente para establecer una presunción *iuris tantum* de que el abandono de la nacionalidad se efectuaba con la intención de obtener un beneficio fiscal cuando el contribuyente excediere unos niveles determinados de renta y patrimonio, y extendía el régimen de expatriación a los residentes permanentes⁴⁷⁴. En la aprobación de esta modificación, el Congreso manifestó su clara intención de derogar las disposiciones de los CDI vigentes que estuviesen en contradicción con la misma⁴⁷⁵. En consecuencia, en virtud de esta modificación, se permite la sujeción a tributación en EEUU de los nacionales expatriados residentes en otros Estados, a pesar de que los CDI firmados con

⁴⁷² INFANTI, Anthony, cit., 2012, pág. 14.

⁴⁷³ La Ley del impuesto sobre la renta de 1954 por la que se aprobó el Código de 1954 establecía que los tratados internacionales vigentes en el momento de aprobación de dicha ley tenían prioridad sobre la misma. MCINTYRE, Michael, *Legal Structure of Tax Treaties*, Wayne State University, 2010, pág.11.

⁴⁷⁴ Ver apartado 15.- Régimen fiscal aplicable a las renunciaciones de nacionalidad: "*Expatriation Tax*" del Capítulo I.

⁴⁷⁵ INFANTI, Anthony, 2012, cit., pág. 15.

EEUU no contuvieren una cláusula que contemplare esta situación (generalmente los tratados concluidos a partir de 1981 cuentan con una cláusula que permite esta sujeción) y se extiende el régimen de expatriación a los residentes permanentes, situación que hasta entonces no estaba prevista en ningún CDI firmado por EEUU⁴⁷⁶.

En el caso de España, la consecuencia de este *tax treaty override*, es que el régimen de expatriación pasaría a extenderse a los residentes permanentes que sean residentes fiscales en España, a pesar de que el apartado 1 del protocolo que acompaña al CDI España-EEUU de 1990 únicamente preveía la extensión de la aplicación del CDI a los nacionales, sin incluir a los residentes permanentes⁴⁷⁷.

Asimismo, la modificación efectuada en 1980 del régimen fiscal contemplado en la Sección 897 IRC, aplicable a las ganancias producidas en la enajenación de bienes inmuebles titularidad de extranjeros, también constituyó en su día un *treaty override*, por cuanto que el Congreso manifestó su voluntad explícita de que se aplicara la nueva ley con independencia de lo que establecieran los tratados internacionales vigentes en aquel momento⁴⁷⁸. Esta norma autorizaba la sujeción a tributación de las ganancias de capital producidas en la enajenación de bienes inmuebles situados en EEUU titularidad de extranjeros, así como las ganancias producidas en la enajenación de acciones en sociedades de tenencia de activos inmobiliarios, a pesar de que la mayoría de los tratados en vigor reservaban la tributación de éstas últimas ganancias al Estado de residencia⁴⁷⁹. Esta derogación no afecta al CDI España-EEUU que fue firmado con posterioridad y que ya fue redactado conforme al régimen fiscal actual vigente en EEUU⁴⁸⁰.

⁴⁷⁶ INFANTI, Anthony, 2012, cit., pág. 15.

⁴⁷⁷ Para más detalles, ver 15.- Régimen fiscal aplicable a las renunciaciones de nacionalidad: "Expatriation Tax" del Capítulo I.

⁴⁷⁸ FEMIA, Rocco V – AKSAKAL, Layla J, The use of tax treaty status in legislation and the impact on US tax treaty policy, *Tax Analysts*, 2010, pág. 343

⁴⁷⁹ DOERNBERG, Richard. Overriding Tax Treaties: The US Perspective. *9 Emory International Law Review* 71, 1995, pág. 83

⁴⁸⁰ Ver apartado 12.- Tributación de Extranjeros No Residentes en Estados Unidos.

3.3 Doctrina norteamericana

La interpretación que efectúa el Tribunal Supremo sobre la *Supremacy Clause* y la posición mantenida por el Alto Tribunal americano sobre las derogaciones no ha estado exenta de crítica por algunos sectores de la doctrina⁴⁸¹. Cuestiona la doctrina el razonamiento lógico seguido por el Tribunal Supremo de EEUU en relación a la *Supremacy Clause*, ya que esta cláusula también cita la Constitución, pero, al igual que en el caso de los tratados internacionales, no especifica la superioridad de la misma sobre otras fuentes del derecho⁴⁸². Algún autor llega incluso a mencionar que existen evidencias de que en la intención de los redactores de la Constitución los tratados internacionales estaban por encima de las leyes⁴⁸³.

Un sector amplio de la doctrina sostiene que las derogaciones constituyen una violación de las obligaciones asumidas por EEUU en los tratados internacionales y, por tanto, del derecho internacional⁴⁸⁴. Incluso destacados juristas como AVI-YONAH, que justifican la existencia de las derogaciones, consideran que constituyen una amenaza al sistema bilateral de tratados para evitar la doble imposición⁴⁸⁵.

Sin entrar en la legitimidad constitucional, otro sector de la doctrina ha señalado que generalmente la práctica de las derogaciones está justificada y es coherente con los principios subyacentes en los tratados de naturaleza fiscal, esto es, la prevención tanto de la doble imposición como de la doble no-imposición⁴⁸⁶. No obstante, consciente de que algunas derogaciones más extremas no están justificadas, algún autor propone un término medio entre la postura mantenida por la OCDE y la postura mantenida por el Congreso norteamericano en sus informes mencionados anteriormente. Así, en desacuerdo con la postura mantenida por el

⁴⁸¹ INFANTI, Anthony, cit., 2012, pág. 3; SACHS, David, Is the 19th Century Doctrine of Treaty Override good for law for modern day tax treaties?, *Tax Lawyer*, Vol. 47, n° 4, 1994, pág. 867 y ss.

⁴⁸² DOERNBERG, Richard. Overriding Tax Treaties: The US Perspective. *9 Emory International Law Review* 71, 1995, pág. 79; INFANTI, Anthony, cit., 2012, pág. 4.

⁴⁸³ LOBEL, Jules. The limits of constitutional power: conflicts between foreign policy and international law. *71 Virginia Law Review* 7, 1985, pág. 1104.

⁴⁸⁴ DOERNBERG, Richard, 1995, cit., pág. 82; KYSAR, Rebecca M, On the Constitutionality of Tax Treaties, *Yale Journal of International Law*, Vol. 38, 1, 2012, pág. 48; HAN, Sung-soo, The harmonization of tax treaties and domestic law, *Brigham Young University International Law and Management Review*, Vol. 7, Issue 2, 2011, pág. 41 y ss.

⁴⁸⁵ AVI-YONAH, Reuven S. Tax Treaty Overrides: A Defense of US Practice. 2005, pág. 1

⁴⁸⁶ AVI-YONAH, Reuven S, 2005, cit., pág. 18.

Senado americano, AVI-YONAH considera que las derogaciones no pueden producirse de manera implícita, sino que debe manifestarse expresamente la voluntad de modificar una disposición contenida en un CDI, pero, por otro lado, considera que las derogaciones deben permitirse cuando sean coherentes con el objetivo de los CDI, esto es, la prevención de la doble tributación y de la elusión fiscal⁴⁸⁷. Consciente de que las derogaciones constituyen una violación del derecho internacional, señala que el proceso de renegociación de un tratado internacional es demasiado burocrático para iniciarlo cada vez que se pretende evitar el abuso del mismo por parte de los contribuyentes⁴⁸⁸.

Señalan también otros autores que la práctica totalidad de los *tax treaty overrides* se han efectuado sobre rentas con respecto a las cuales EEUU tiene la facultad de sujetarlas a tributación conforme a los CDI y se han realizado con la intención de impedir la utilización de la red de tratados internacionales para evitar la elusión y elisión fiscal (*anti-avoidance rules*)⁴⁸⁹. En general, estos autores sostienen que la legitimidad de las derogaciones debe analizarse caso por caso, aunque reconocen que en la práctica las derogaciones efectuadas como consecuencia de la aprobación de una norma interna constituyen una violación material de un CDI⁴⁹⁰.

3.4. Valoración crítica. Conclusiones

Consideramos que la práctica de los *treaty overrides* por parte de EEUU constituye una violación del principio general del derecho internacional *pacta sunt servanda*, quiebra el principio de seguridad jurídica, comporta un incumplimiento de las obligaciones internacionales asumidas por este país en un tratado y constituye un incumplimiento de lo establecido en los arts. 26⁴⁹¹ y 27⁴⁹² de la Convención de Viena, por lo que son claramente contrarios al derecho internacional.

⁴⁸⁷ AVI-YONAH, Reuven S, 2005, cit., pág. 19.

⁴⁸⁸ AVI-YONAH, Reuven S, 2005, cit., pág. 20.

⁴⁸⁹ MCINTYRE, Michael, *Legal Structure of Tax Treaties*, Wayne State University, 2010, pág. 17.

⁴⁹⁰ MCINTYRE, Michael, 2010, cit., pág. 16.

⁴⁹¹ Art. 26 Convención de Viena: "*Pacta sunt servanda*. Todo tratado en vigor obliga a las partes y debe ser cumplido por ellas de buena fe".

⁴⁹² Art. 27 Convención de Viena: "El derecho interno y la observancia de los tratados. Una parte no podrá invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento de un tratado (...)".

A pesar de que las situaciones en que una disposición de un CDI haya sido derogada unilateralmente por una norma interna posterior no son habituales (pero tampoco excepcionales) y que, en general, en los casos en que se ha producido se ha efectuado con la finalidad de sujetar a tributación determinados hechos imposables que de otro modo hubieren quedado exentos⁴⁹³, consideramos que EEUU debería renegociar los convenios internacionales de los que es parte mediante la inclusión de un protocolo adicional a los mismos cada vez que apruebe una ley interna que esté en contradicción material con los mismos.

Reconocemos que el principal obstáculo a la eliminación de las derogaciones lo constituye el hecho de que las mismas están permitidas por la normativa interna y por la interpretación que el Tribunal Supremo de EEUU ha efectuado de la *Supremacy Clause* de la Constitución americana. Por tanto, la validez de una disposición contenida en un tratado internacional que esté en contradicción con una norma interna posterior no podría mantenerse ante un tribunal americano⁴⁹⁴ que, por aplicación de la ley y de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, declararía la primacía de la norma interna posterior. Por tanto, la única solución que le quedaría al otro país firmante del tratado, sería la denuncia del mismo, lo que no tenemos constancia de que haya sucedido en la práctica.

En general, los CDI prevén mecanismos para que los Estados se comuniquen los cambios acaecidos en el derecho interno. La disposición 20 del Protocolo que acompaña al Convenio de 1990 establece que, “cuando se produzcan cambios sustanciales en la legislación interna de los Estados contratantes (...) las autoridades competentes se consultarán sobre la conveniencia de negociar modificaciones del convenio para reflejar dichos cambios.” Esta disposición continúa vigente en el Protocolo de 2013. Asimismo, el art. 26 del CDI prevé la existencia de un procedimiento amistoso que puede iniciarse a instancia de los contribuyentes, o de las autoridades competentes de los Estados contratantes, para resolver las diferencias entre los Estados⁴⁹⁵.

⁴⁹³ AVI-YONAH, Reuven S. *Tax Treaty Overrides: A Defense of US Practice*, 2005, pág. 2.

⁴⁹⁴ DOERNBERG, Richard, 1995, cit., pág. 120.

⁴⁹⁵ Para más detalles, ver apartado 6.3. Procedimiento amistoso del Capítulo IV.

Consideramos que EEUU debería hacer uso de los procedimientos previstos en estas cláusulas para notificar, a los países con los que tiene firmado un Convenio, los cambios en su legislación interna y negociar la modificación consiguiente de los convenios vigentes mediante la adición de un protocolo.

En cualquier caso, reconocemos que los procesos y plazos de negociación de los convenios internacionales son tan dilatados que complicarían y, en la práctica, dificultarían, la aprobación de normas internas que contengan disposiciones en contradicción con los mismos. En todo caso, opinamos que la no habitualidad de las derogaciones es un argumento adicional para exigir una enmienda de los convenios existentes, en lugar de permitir a EEUU actuar de modo unilateral en sus compromisos internacionales. Sin duda, en la permisividad hacia esta actitud americana ha tenido una influencia fundamental el liderazgo político y económico que EEUU ejerce a nivel mundial.

Precisamente debido a la conflictividad que pueden generar con otros países y al hecho de que su utilización constituye una violación de los principios básicos que rigen el derecho internacional, EEUU ha tratado de hacer un uso limitado de esta prerrogativa que le otorga su propio derecho interno.

EEUU trata de limitar las derogaciones y, probablemente, son menos frecuentes de lo que podrían ser si no fuere porque constituyen una infracción del derecho internacional y generan protestas de los países firmantes de convenios con aquél país. Como ha señalado algún autor, algunas iniciativas del poder legislativo norteamericano son abandonadas o modificadas para evitar la derogación de cláusulas contenidas en los CDI⁴⁹⁶.

En resumen, en vista de las características propias del derecho interno norteamericano, la única solución que, en la práctica, pueden adoptar otros países iría por la vía diplomática, a través de la influencia que puede ejercerse a través de organismos internacionales (como la OCDE) para presionar a EEUU a limitar la utilización de la derogaciones a situaciones

⁴⁹⁶ KYSAR, Rebecca, On the Constitutionality of Tax Treaties, *Yale Journal of International Law*, Vol. 38, 1, 2012, pág. 48.

excepcionales que estén justificadas para evitar la evasión fiscal y, en aquellos casos de derogaciones más significativas, firmar un Protocolo que modifique los convenios existentes.

No consideramos otras soluciones más drásticas como la enmienda constitucional o la modificación del *Internal Revenue Code*. La enmienda constitucional⁴⁹⁷ para establecer la primacía de los tratados internacionales sobre la ley interna sería la única alternativa posible para cambiar la interpretación que de la *Supremacy Clause* realiza el Tribunal Supremo de EEUU. Una enmienda de tales características, no saldría adelante considerando la historia jurisprudencial en la materia y el hecho de que la igualdad de rango entre tratados y leyes internas forma parte de la jurisprudencia y de la práctica legal norteamericana desde hace casi dos siglos y, tal como hemos expuesto, iría en contra de la posición mantenida por el Congreso (en particular, el Senado). Una modificación del *IRC*, u otra norma con rango de ley, tendría efectos limitados, por cuanto que chocaría con la interpretación que el TS de EEUU ha efectuado de la *Supremacy Clause*.

Como nota final, debemos diferenciar un *treaty override* de la interpretación de los términos de un tratado efectuada al amparo de lo establecido en el art. 3.2 del MCOCDE y del CDI España-EEUU, que se remite a la legislación interna de los Estados. El cambio en la legislación interna en la interpretación de un término jurídico no definido en un tratado no constituiría un *treaty override* por estar previsto en el mismo Convenio, a pesar de que dicho cambio puede tener un impacto significativo en un Convenio firmado con anterioridad⁴⁹⁸.

⁴⁹⁷ A fecha de hoy, existen 27 enmiendas a la Constitución de EEUU de 1789 que forman parte de la misma por haber sido ratificadas por todos los Estados.

⁴⁹⁸ A título de ejemplo, la vigente sección 871 (l) *IRC* cataloga los ingresos de determinados instrumentos derivados como dividendos, por lo que están sujetos al régimen fiscal y retenciones propios de los mismos. Con anterioridad a esta modificación, estas rentas tenían la consideración de otros ingresos, que generalmente están exentos de retención en la fuente. Citado en FEMIA, Rocco V – AKSAKAL, Layla J, The use of tax treaty status in legislation and the impact on US tax treaty policy, *Tax Analysts*, 2010, pág. 344.

4. INTERPRETACIÓN DE LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

4.1. Convención de Viena sobre Derecho de los tratados. 4.2. Normativa interna y modelos de convenio.

En este apartado vamos a efectuar una referencia a los criterios de interpretación de los CDI, así como a la Convención de Viena de 1969, que constituye la norma internacional básica aplicable a la interpretación de los tratados internacionales, y a la función de interpretación que ejercen los modelos de convenio. Estos criterios de interpretación son los que vamos a utilizar en el estudio detallado del CDI España-EEUU en el Capítulo IV.

La interpretación de los tratados de doble imposición es un tema complejo debido a la naturaleza dual de los mismos, por cuanto que, por un lado, son normas internacionales sujetas a los criterios de interpretación propios de los tratados internacionales y, por otro, son normas internas, una vez se han incorporado al ordenamiento jurídico interno de un Estado⁴⁹⁹. Asimismo, los CDI contienen numerosas referencias a los ordenamientos jurídicos internos de los Estados que pueden comportar que un mismo concepto sea interpretado de distinta manera por los Estados contratantes.

4.1. Convención de Viena sobre Derecho de los tratados

Para la interpretación del CDI España-EEUU, al tratarse de un tratado internacional, se deberá tener en cuenta lo establecido en la Convención de Viena de 1969⁵⁰⁰ sobre derechos de los tratados, que ha sido ratificada por España y que, por tanto, forma parte del ordenamiento jurídico español⁵⁰¹. El art. 35.1 de la Ley de Tratados y otros Acuerdos Internacionales de

⁴⁹⁹ GARCÍA NOVOA, César, La Convención de Viena y la interpretación de los Convenios de Doble Imposición, en: *Fiscalidad y Globalización* (obra colectiva), Thomson Reuters Aranzadi, 2012, pág. 757; BOKOBO MOICHE, Susana, Los Convenios de doble imposición sobre la renta y el patrimonio: interpretación y calificación, *Crónica Tributaria*, 114/2005, pág. 30; MEDINA CEPERO, Juan Ramón. Los métodos para evitar la doble imposición internacional en los convenios de doble imposición firmados por España, *Quincena Fiscal*, N° 18, octubre 2004, pág. 35.

⁵⁰⁰ Convención de Viena de 23 de mayo de 1969, ratificada por España a 16 de mayo de 1972, y que entró en vigor el 27 de enero de 1980 (BOE 13 de junio de 1980).

⁵⁰¹ Algunos autores como RIBES RIBES consideran que los criterios de interpretación de la Convención de Viena resultan limitados e insuficientes al resolver los problemas de interpretación de los CDI. RIBES RIBES, Aurora, *Convenios para evitar la doble imposición internacional: interpretación, procedimiento amistoso y arbitraje*, EDERSA, 2003, pág. 80. CALDERÓN CARRERO señala que las características de los CDI parecen requerir el empleo de unas reglas especiales de interpretación que no coinciden con las internacionales o con las

2014 establece que los tratados internacionales se interpretarán de acuerdo con los criterios establecidos por las normas generales del Derecho Internacional, los consagrados en los arts. 31 a 33 de la Convención de Viena sobre derecho de los tratados de 1969 y los contenidos en el propio tratado. El mismo Tribunal Supremo ha confirmado la aplicación de la Convención de Viena en sus sentencias⁵⁰².

El artículo 31.1 de la Convención de Viena establece que, como regla general, un tratado “deberá interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de estos y teniendo en cuenta su objeto y fin”. El criterio literal es el prioritario en la interpretación de los tratados, por cuanto que refleja las obligaciones que los Estados contratantes han querido asumir a través de la firma del mismo. Este criterio debe acompañarse de otros elementos como el contexto (criterio sistemático) o la finalidad y objeto de la norma que es objeto de interpretación (criterio teleológico). Estos criterios deben ir acompañados del principio de buena fe, conforme al cual se excluiría la posibilidad de que una de las partes se beneficiara de las ambigüedades o errores que pueda contener el texto del CDI⁵⁰³.

Asimismo, el art. 31.2 de dicha Convención establece que “para los efectos de la interpretación de un tratado, el contexto comprenderá, además del texto, incluidos su preámbulo y anexos, (a) todo acuerdo que se refiera al tratado y haya sido concertado entre todas las partes con motivo de la celebración del tratado; (b) todo instrumento formulado por una o más partes con motivo de la celebración del tratado y aceptado por las demás como instrumento referente al tratado.” En esta última categoría entrarían los protocolos, canjes de notas o procedimientos amistosos. Por tanto, para la interpretación del CDI España-EEUU

internas. CALDERÓN CARRERO, José Manuel, *Comentarios a los Convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España*, (obra colectiva) Fundación Pedro Barrié de la Maza, Instituto de Estudios Económicos de Galicia, 2004, pág. 173. Concordamos con la posición mantenía por GARCÍA NOVOA, conforme a la cual las singularidades propias de los CDI no eliminan su condición de tratados internacionales y, en consecuencia, deben aplicarse a los mismos los criterios generales de interpretación de los tratados que se recogen en la Convención de Viena. GARCÍA NOVOA, César, 2012, cit., pág. 759.

⁵⁰² Ver sentencias de 6, 7, 12, y 28 de junio de 1995 citadas en SERRANO ANTÓN, Fernando. La interpretación de los convenios de doble imposición internacional en la jurisprudencia del tribunal supremo español: La función de los comentarios del modelo de convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional en materia de renta y patrimonio, *Revista de Contabilidad y Tributación* nº 341, Instituto de Estudios Fiscales, 2011, pág. 133.

⁵⁰³ SERRANO ANTÓN, Fernando, 2011, cit., pág. 134.

habrá que tener en cuenta el protocolo que lo acompaña, así como un acuerdo amistoso posterior relativo a sociedades mercantiles.

En el art. 31.3 se establece que, “juntamente con el contexto, habrá de tenerse en cuenta (a) todo acuerdo ulterior entre las partes acerca de la interpretación del tratado o de la aplicación de sus disposiciones; (b) toda práctica ulteriormente seguida en la aplicación del tratado por la cual conste el acuerdo de las partes acerca de la interpretación del tratado.”

En el art. 32 de la Convención de Viena se establece que “se podrán acudir a medios de interpretación complementarios, en particular a los trabajos preparatorios del tratado y a las circunstancias de su celebración, para confirmar el sentido resultante de la aplicación del artículo 31”. Se trata de una lista no cerrada de medios de interpretación a las que SERRANO ANTÓN señala que podría añadirse el Modelo de Convenio de la OCDE y sus comentarios⁵⁰⁴. La misma postura mantienen BORRÁS RODRÍGUEZ⁵⁰⁵ y TOVILLAS MORÁN⁵⁰⁶, que consideran que los Modelos de Convenio tienen el valor de un trabajo preparatorio para la interpretación de los convenios efectivamente celebrados. TOVILLAS MORÁN añade que los Modelos de convenio tienen una significación especial en la interpretación de los CDI por la ausencia de otros medios de interpretación como los mencionados en el art. 31 de la Convención de Viena, la parquedad de los propios CDI y la complejidad de algunos de sus conceptos.

Nosotros mantenemos la posición de que el MCOCDE y sus Comentarios (en cuya elaboración participan tanto EEUU como España) ejercen una labor muy importante como medio de interpretación complementario del CDI España-EEUU. A la lista de medios de interpretación, también debe añadirse el MCUSA y los Comentarios Técnicos del mismo, aunque éstos últimos servirán como medio de interpretación complementario de la posición mantenida por una de las partes del Convenio (EEUU).

⁵⁰⁴ SERRANO ANTÓN, Fernando, 2011, cit., pág. 132.

⁵⁰⁵ BORRÁS RODRÍGUEZ, Alegría. Los convenios internacionales para evitar la doble imposición desde el punto de vista de la teoría general de los Tratados Internacionales, *Estudios de doble imposición internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, 1979, pág. 36.

⁵⁰⁶ TOVILLAS MORÁN, José María. La interpretación de los convenios de doble imposición. *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*, Núm. 0, 1996, pág. 121.

Conforme al art. 33 de la Convención de Viena, cuando se trate de un tratado autenticado en dos o más idiomas (como es el caso del CDI España-EEUU), el texto hará igualmente fe en los dos idiomas, a menos que el tratado o las partes dispongan lo contrario, y se presumirá que los términos del tratado tienen en cada texto auténtico igual sentido. Asimismo, cuando la comparación de los textos auténticos revele una diferencia de sentido, se adoptará el sentido que mejor concilie esos textos, habida cuenta del objeto y fin del tratado. En la disposición final del CDI España-EEUU se establece que el Convenio se extiende por duplicado, en lengua española e inglesa, y que ambos textos son igualmente fehacientes.

Asimismo, teniendo en cuenta las particularidades propias del CDI España-EEUU y, en concreto, la práctica de las derogaciones (*tax treaty overrides*) por parte del país americano, es necesario efectuar una referencia a lo establecido en los artículos 26 y 27 de la Convención de Viena. Conforme al primero, “todo tratado en vigor obliga a las partes y debe ser cumplido por ellas de buena fe”. Conforme al segundo, “una parte no podrá invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento de un tratado”. Según lo mencionado en el apartado anterior, ambas disposiciones ponen en cuestión, a la luz de las normas del derecho internacional, la legalidad de las cláusulas derogatorias contenidas en las normas internas norteamericanas.

Aunque la Convención de Viena no ha sido ratificada por EEUU, este país se considera sujeto a la misma en la medida en que dicha Convención forma parte de la costumbre o práctica propia del derecho internacional de los tratados (“*customary international law on the law of treaties*”).⁵⁰⁷

4.2. Normativa interna y modelos de convenio

Para la interpretación del CDI España-EEUU, también habrá que tener en cuenta desde la perspectiva del derecho español los criterios generales de interpretación establecidos para toda

⁵⁰⁷ Ver la posición mantenida por el Departamento de Estado en <http://www.state.gov/s/l/treaty/faqs/70139.htm> y en Michael McIntyre, *Legal Structure of Tax Treaties*, Wayne State University, 2010, pág. 17.

norma jurídica en el ordenamiento jurídico español en el art. 3 del Código Civil y en el art. 12 de la Ley General Tributaria⁵⁰⁸.

En este apartado relativo a la interpretación de los convenios es necesario hacer una referencia a los modelos de convenio y, en particular, a los comentarios que lo acompañan⁵⁰⁹. El MCOCDE y, especialmente, sus Comentarios, cumplen una función interpretativa⁵¹⁰ en la medida en que estos últimos reflejan la posición mantenida por los Estados miembros, especialmente manifestada a través de las observaciones y reservas que efectúan al texto definitivo. La mayor fuerza interpretativa de los comentarios a un modelo de convenio se produce cuando el artículo de un CDI coincide literalmente con el modelo de convenio⁵¹¹.

De ahí las referencias, por el valor aclarativo e interpretativo de los mismos, que efectuaremos a los Modelos de Convenio de la OCDE y de EEUU, y a sus respectivos comentarios, en el análisis del CDI España-EEUU del Capítulo IV, aunque nuestra postura es que no constituyen norma jurídica ni tampoco pueden considerarse como interpretación auténtica de los tratados firmados al amparo de los mismos.

Para la doctrina, los modelos de convenio, utilizando terminología anglosajona, tienen la consideración de *soft law*, es decir, se trata de instrumentos que, si bien no constituyen fuente del derecho, sirven tanto como avance o anticipo de normas jurídicas, como de complemento o

⁵⁰⁸ Art. 3.1 Código Civil: “Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas”. Art. 12 LGT: “Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil. 2. En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda”.

⁵⁰⁹ Sobre la función interpretativa de los Convenios, ver Sentencia del TS de 25 de marzo de 2010 relativa al CDI con EEUU en la que el alto Tribunal, al referirse a los CDI, indica que “En punto a la interpretación ha de estarse a su texto y a la intención de las partes, ofreciendo a tal fin gran ayuda los comentarios que acompañan a los modelos.” El TS se ha pronunciado en varias ocasiones sobre la función interpretativa de los Modelos de Convenio. Para consultar las numerosas sentencias del TS sobre esta temática ordenadas de modo sistemático, ver SERRANO ANTÓN, Fernando, 2011, cit., pág. 146 y siguientes.

⁵¹⁰ Sobre la función interpretativa de los modelos de Convenio, ver Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de octubre de 2009 en la que el Alto Tribunal señala que los Comentarios “sin poseer fuerza normativa, si desempeñan un papel principalísimo para la delimitación de los significados de los conceptos y términos utilizados en los distintos Convenios”.

⁵¹¹ SERRANO ANTÓN, Fernando, 2011, cit., pág. 132; BOKOBO MOICHE, Susana. Los Convenios de doble imposición sobre la renta y el patrimonio: interpretación y calificación, *Crónica Tributaria*, 114/2005, pág. 33.

criterio de interpretación de las mismas⁵¹². Conforme señalan algunos autores, no tienen auténtica fuerza normativa, pero poseen una indudable vocación de producir efectos en los ordenamientos jurídicos nacionales”⁵¹³. En el ordenamiento jurídico español el art. 7 de la LGT establece las fuentes del derecho tributario y, como resulta consecuente con lo mencionado anteriormente, en ninguna de ellas se encuentran los modelos de convenio⁵¹⁴.

Los comentarios que acompañan a los modelos de convenio desarrollan de modo detallado cada una de las disposiciones del Convenio (ocupan un número significativamente superior de páginas) y constituyen una herramienta muy útil para la interpretación de los conceptos y artículos del modelo del convenio. Al igual que el modelo de convenio al que acompañan, los comentarios no son norma jurídica, aunque tienen una especial relevancia en la interpretación de los CDI firmados al amparo del modelo. En este sentido, resultan especialmente relevantes los comentarios al MCOCDE. En dichos comentarios se refleja la posición mayoritaria de los Estados, pero también se incluyen las reservas manifestadas por los Estados a la posición dominante. Los comentarios constituyen un elemento fundamental en la interpretación de los tratados y cada vez son utilizados con más frecuencia por los tribunales de los países miembros como criterio de interpretación de los tratados.

En la medida en que los modelos de convenio y sus comentarios son objeto de actualización continua, la doctrina habla de interpretación estática y dinámica de los convenios suscritos al amparo de los modelos de convenio. Conforme al primer criterio de interpretación, los convenios deben interpretarse conforme al texto del articulado suscrito por las dos partes, sin tener en cuenta las modificaciones posteriores del modelo de convenio y de los comentarios

⁵¹² GARCÍA PRATS, Francisco Alfredo, 2009, cit., pág. 106.

⁵¹³ MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo. Los comentarios al MC OCDE: su incidencia en el sistema de fuentes del derecho tributario y sobre los derechos de los contribuyentes», *Carta Tributaria*, Monografías, 20/2003, pág. 23.

⁵¹⁴ Artículo 7. *Fuentes del ordenamiento tributario*. 1. Los tributos se regirán: a) Por la Constitución. b) Por los tratados o convenios internacionales que contengan cláusulas de naturaleza tributaria y, en particular, por los convenios para evitar la doble imposición, en los términos previstos en el artículo 96 de la Constitución. c) Por las normas que dicte la Unión Europea y otros organismos internacionales o supranacionales a los que se atribuya el ejercicio de competencias en materia tributaria de conformidad con el artículo 93 de la Constitución. d) Por esta ley, por las leyes reguladoras de cada tributo y por las demás leyes que contengan disposiciones en materia tributaria. e) Por las disposiciones reglamentarias dictadas en desarrollo de las normas anteriores y, específicamente en el ámbito tributario local, por las correspondientes ordenanzas fiscales. (...) 2. Tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común.

del mismo. Conforme a la interpretación dinámica, los convenios deben interpretarse en base a la última versión del modelo de convenio y de sus comentarios.

El MCOCDE se inclina por una interpretación dinámica⁵¹⁵, tal como resulta consecuente con el propósito de dicho instrumento. Aunque la doctrina no es unánime en la materia, consideramos que los CDI deberán interpretarse conforme al texto del Convenio aprobado por los dos Estados firmantes, con independencia de los cambios que puedan producirse en los modelos de convenio de referencia porque, entre otros motivos, un convenio puede estar inspirado en dos modelos que no son necesariamente coincidentes, tal como sucede en el CDI España-EEUU. La interpretación dinámica de los convenios⁵¹⁶ sería contraria al principio básico de la contratación internacional *pacta sunt servanda*. Conforme señala algún autor, la interpretación dinámica de los Convenios deja de ser una interpretación auténtica para convertirse en modificación encubierta del propio MCOCDE y del sentido de los CDI anteriores.⁵¹⁷

En conclusión, entendemos que los modelos de convenio ejercen una función de interpretación de los CDI, entendiendo como tal función la aclaración o atribución de un sentido determinado a los términos de un texto convencional. Esta función es diferente de la integración, esto es, la utilización del modelo para introducir supuestos de hecho no contemplados en el texto convencional, que no cabría dentro del concepto de interpretación y que no puede atribuirse a los modelos de convenio.

⁵¹⁵ Párrafo 3, Introducción. MCOCDE, 2010.

⁵¹⁶ Sobre la interpretación dinámica de los Convenios, ver Sentencia del TS de 11 de junio de 2008, relativa a los rendimientos de artistas y deportistas, en la que el TS se decantaba por la interpretación dinámica, que ha generado controversia en la doctrina, y los comentarios de RODRÍGUEZ LOSADA, Soraya, La interpretación dinámica de los Convenios para evitar la doble imposición, pág. 883 y ss; DÍAZ RAVN, Nicolás, La interpretación de los Convenios de Doble Imposición en la jurisprudencia del Tribunal Supremo español y el carácter vinculante de los Comentarios al MCOCDE, pág. 733 y ss, ambos en: *Fiscalidad y Globalización* (obra colectiva), Thomson Reuters Aranzadi, 2012.

⁵¹⁷ MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo, 2003, cit., pág. 23.

CAPÍTULO IV.- CONVENIO PARA EVITAR DOBLE IMPOSICIÓN ESPAÑA–EEUU

1. NORMATIVA VIGENTE

La normativa vigente está constituida por los siguientes textos jurídicos⁵¹⁸:

- Convenio para evitar la doble imposición entre España y Estados Unidos (en adelante, Convenio de 1990) firmado el 22 de febrero de 1990.

- Protocolo firmado entre España y Estados Unidos el 14 de enero de 2013 (en adelante, Protocolo de 2013)⁵¹⁹ que modifica sustancialmente el Convenio de 1990 y que, en el momento de depósito de esta tesis, está en trámite de aprobación en cada uno de los Estados contratantes conforme al procedimiento que establece la normativa interna de cada uno de ellos.

En el caso de España, el Consejo de Ministros acordó, el 27 de junio de 2014, la remisión a las Cortes Generales del Protocolo de 2013. La Mesa del Congreso de Diputados acordó la publicación del texto del Protocolo en el BOCG de 14 de julio de 2014⁵²⁰, la solicitud del dictamen preceptivo de la Comisión de Exteriores y la apertura del plazo para la presentación de enmiendas. La Comisión de Exteriores del Congreso de Diputados acordó el 24 de septiembre de 2014 proponer al Pleno de la Cámara la autorización para que el Gobierno pueda obligarse internacionalmente, autorización que fue concedida el 13 de octubre de 2014

⁵¹⁸ La expresión más habitual que utilizaremos es la de “CDI España-EEUU” para referirnos a ambos textos, esto es, al texto refundido del Convenio de 1990 y el Protocolo de 2013, entendiendo como tal el resultante de sustituir los artículos del texto original del Convenio de 1990 por los artículos modificados por el Protocolo de 2013. Utilizaremos la expresión “CDI España-EEUU” en aquellas circunstancias en que no sea relevante la diferenciación entre el texto original vigente y la modificación del mismo pendiente de ratificación. En los demás casos, utilizaremos la denominación propia de cada uno de los textos jurídicos (Convenio de 1990 y Protocolo de 2013).

⁵¹⁹ El texto puede localizarse en su versión en español en: http://www.minhap.gob.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Tributaria/CDI/En%20Tramitacion/Protocolo_Firma_EEUU.pdf y en su versión en inglés en: <http://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/Treaty-Protocol-Spain-1-14-2013.pdf>

⁵²⁰ La publicación puede localizarse en los dos siguientes enlaces: http://www.minhap.gob.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Tributaria/CDI/En%20Tramitacion/BOCG/Protocolo_BOCG_EEUU_300.pdf y http://www.minhap.gob.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Tributaria/CDI/En%20Tramitacion/BOCG/Protocolo_BOCG_EEUU_306.pdf

por el Pleno del Congreso de Diputados. El texto fue remitido por el Congreso de Diputados al Senado el 15 de octubre de 2014 y el Pleno del Senado acordó autorizar la firma del Protocolo el 10 de diciembre de 2014. Por la parte de España queda únicamente pendiente la ratificación y firma del Protocolo por el Rey, conforme al procedimiento previsto en el art. 63.2 CE.

En el caso de EEUU, el *Joint Committee on Taxation (JCT)* del Congreso emitió un documento explicativo favorable sobre la modificación del CDI el 17 de junio de 2014⁵²¹ y el *JCT*, el 19 de junio del mismo año, dio testimonio ante el *Senate Committee on Foreign Relations* recomendando la aprobación del Protocolo⁵²². Este Comité del Senado emitió un informe el 27 de julio de 2014 recomendando al Pleno del Senado la aprobación del Protocolo de 2013⁵²³. A diferencia de lo que sucede en el caso español, todos estos documentos citados contienen una justificación detallada de los motivos que conllevan a la modificación del Convenio con España. En el momento de depósito de esta tesis, la aprobación del Protocolo de 2013 está pendiente de aprobación por parte del Senado norteamericano. Una vez aprobado por 2/3 del Senado, deberá ser enviado al Presidente de EEUU para su ratificación final, momento a partir del cual se entenderán cumplidos todos los procedimientos internos de EEUU.

Siguiendo con la práctica habitual, el Departamento del Tesoro de EEUU publicó el 19 de junio de 2014 una Explicación Técnica del Protocolo de 2013⁵²⁴, en la que se detalla artículo por artículo los motivos que justifican las modificaciones del Convenio con España.

- Acuerdo entre España y Estados Unidos para la mejora del cumplimiento fiscal internacional y la implementación de *FATCA* firmado el 14 de mayo de 2013 (BOE 01/07/2014).

⁵²¹ El documento explicativo preparado puede localizarse en <https://www.jct.gov/publications.html?func=startdown&id=4618>.

⁵²² El testimonio del *JCT* ante el *Committee on Foreign Relations* del Senado puede localizarse en <https://www.jct.gov/publications.html?func=startdown&id=4620>.

⁵²³ El informe del *Committee on Foreign Relations* del Senado puede localizarse en <http://www.foreign.senate.gov/imo/media/doc/Spain%20Executive%20Report%20As%20Reported1.pdf>.

⁵²⁴ La Explicación Técnica del Protocolo puede localizarse en: <http://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/Treaty-Technical-Explanation-Spain-6-19-2014.pdf>

- Acuerdo Amistoso de 30 de enero y 15 de febrero de 2006 (BOE 13/08/2009) relativo a sociedades limitadas y otras entidades mercantiles estadounidenses.

La firma del CDI España-EEUU en 1990 constituyó en su momento un punto de inflexión en los principios rectores de la política seguida por España hasta la fecha en los tratados de doble imposición dominados tradicionalmente por criterios proteccionistas y de país fuente⁵²⁵.

La aprobación en 1990 del Convenio con EEUU se produjo en un contexto de homologación por parte de España de las relaciones fiscales internacionales con los países de la UE (entonces, CEE) y de la OCDE, que se manifestó en tres grandes direcciones: a) modificación de la normativa fiscal española de tributación de no residentes; b) desarrollo de la red de convenios para evitar la doble imposición existente incorporando a la misma a varios países; c) renegociación de los convenios existentes anteriores a la reforma fiscal española de 1979⁵²⁶.

Por otro lado, la firma del Convenio con EEUU cobraba especial relevancia por el tamaño de la economía norteamericana, el volumen de las operaciones comerciales con aquel país y por las cláusulas y particularidades técnicas que dicho Convenio tenía que lo hacían diferentes de los convenios firmados por España hasta la fecha con otros países. Conforme ha señalado algún autor, en general los Estados Unidos mantuvieron una posición de fuerza en las negociaciones que llevaron a la aprobación de un Convenio que en muchos aspectos recogió los posicionamientos de EEUU⁵²⁷. La negociación del Convenio de 1990 se efectuó sobre la base del MCOCDE de 1977 y el MCUSA de 1981⁵²⁸.

El CDI España-USA original consta de 30 artículos y de un protocolo adicional que, a su vez, consta de 20 disposiciones que aclaran o añaden precisiones adicionales al texto principal del Convenio.

⁵²⁵ CRUZ AMORÓS, Miguel. El convenio para evitar la doble imposición entre España y los Estados Unidos de América, en: MARTÍNEZ LAFUENTE, Antonio y Otros. *Estudios sobre el Convenio entre España y Estados Unidos para evitar la doble imposición*. Editorial Gaceta Fiscal. 1991, pág. 39.

⁵²⁶ CRUZ AMORÓS, Miguel, cit, 1992, pág. 39.

⁵²⁷ MCINTYRE, Michael. *Legal Structure of Tax Treaties*. Wayne State University. 2010, pág. 7.

⁵²⁸ GONZÁLEZ POVEDA, Victoriano, Instrucción del *Inland Revenue Service* para la aplicación del CDI entre España y los Estados Unidos. *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, nº 17, CISS, 1992, pág. 41

El texto original del Convenio puede dividirse en cuatro grandes áreas. En la primera (artículos 1 a 5) se delimita el ámbito del Convenio y se establecen unas definiciones generales. En la segunda (artículos 6 a 23) se contemplan los diferentes tipos de rentas y se distribuye la potestad tributaria entre el Estado de la fuente y de la residencia para cada una de ellas. Entre las disposiciones de la segunda parte se encuentra el artículo 17 que contempla la limitación de beneficios del tratado a residentes de terceros países. En la tercera (artículo 24) se regula el método de imputación ordinaria como método de eliminación de la doble imposición tanto para los residentes de España (apartado 1) como para los residentes y ciudadanos de EEUU (apartados 2 y 3). Finalmente, en la última área (artículos 25 a 30) se regulan los principios de no discriminación, asistencia mutua e intercambio de información entre los Estados, así como la entrada en vigor y terminación del Convenio. En conclusión, en línea con otros convenios firmados por España y EEUU, es un documento breve y simple cuando lo comparamos con la compleja y extensa legislación fiscal interna de ambos países y, especialmente, con la norteamericana⁵²⁹.

El Protocolo de 2013 consta de quince artículos identificados con números romanos por el que se modifican, total o parcialmente, 14 de los 30 artículos del Convenio de 1990. Este último continúa vigente, ya que, a través del Protocolo de 2013, los Estados contratantes únicamente acuerdan modificar algunos preceptos del Convenio de 1990, por lo que, una vez ratificado el Protocolo de 2013, el Convenio lo constituirá el texto refundido de ambas disposiciones legales. Junto al Protocolo de 2013, se ha firmado un Memorando de Entendimiento que consta de cinco apartados en los que se efectúan algunas precisiones adicionales relativas tanto al Convenio de 1990 como al mismo Protocolo de 2013.

En los siguientes apartados efectuaremos un análisis de cada uno de los artículos que constituirían el texto refundido del Convenio de 1990 y el Protocolo de 2013, entendiendo como tal al resultante de incluir los artículos del Protocolo de 2013 y el texto original no modificado del Convenio de 1990.

⁵²⁹ El *US Tax Code* consta de 1.564 secciones repartidas en aproximadamente 2.200 páginas (tamaño DINA4) dedicadas al impuesto sobre la renta de las personas físicas y al impuesto de sociedades.

El objetivo de este capítulo es efectuar una valoración de cada una de las disposiciones del Convenio, comparar el articulado del mismo con los Modelos de Convenio de referencia (en particular, con el Modelo de Convenio de la OCDE⁵³⁰, aunque también con el Modelo de Convenio de EEUU⁵³¹), analizar las modificaciones que se han efectuado en el Protocolo de 2013, exponer la influencia que las particularidades propias del ordenamiento jurídico norteamericano expuestas en el Capítulo I han tenido en la redacción del Convenio, valorar el tratamiento convencional de las diferentes rentas y de la distribución de la potestad tributaria entre los Estados, identificar las áreas cuya regulación resulta incompleta, y proponer recomendaciones a aquellos aspectos cuya regulación resulta insuficiente.

Efectuaremos también una valoración de la normativa interna española sobre tributación de no residentes más relevante relativa a las rentas contempladas en el Convenio.

⁵³⁰ La versión del Modelo de Convenio de la OCDE a la que nos referiremos en este Capítulo es la que data de 22 de julio de 2010, que es la última versión existente en español. El 15 de julio de 2014 se aprobó la actualización de algunos artículos del MCOCDE y se editó un nuevo modelo en inglés (la versión en castellano no se ha publicado todavía), que incorpora algunos cambios menores con respecto al modelo de 2010. En el reciente modelo de 2014 únicamente se han efectuado cambios en los artículos 10, 11, 17 y 26 en el texto del articulado. Los cambios en los tres primeros artículos han sido fundamentalmente estilísticos y, en cuanto al art. 26, se ha efectuado una modificación relativa a la utilización que los Estados contratantes pueden hacer de la información que intercambien. Asimismo, también se han efectuado modificaciones en el texto de los comentarios relativo a estos artículos. En la medida en que estos cambios sean relevantes para este trabajo, haremos referencia a ellos en los apartados siguientes.

⁵³¹ La versión del Modelo de Convenio de EEUU (en adelante, MCUSA) a las que nos referiremos es la vigente del año 2006.

2. ÁMBITO DE APLICACIÓN Y DEFINICIONES

2.1. Ámbito General (Art.1). 2.2. Cláusula de salvaguarda (“*Saving Clause*”). 2.2.1 Concepto y régimen jurídico. 2.2.2. Cláusula de salvaguarda y régimen de expatriación. 2.2.3 Excepciones a la cláusula de salvaguarda. 2.2.4 Valoración crítica. Conclusiones. 2.3. Impuestos Comprendidos (Art.2).

2.1.- ÁMBITO GENERAL (Art. 1)

Conforme establece el artículo 1.1, el Convenio se aplica “a las personas residentes de uno o de ambos Estados contratantes”, en un tenor literal idéntico al contenido en el art. 1 del MCOCDE, aunque a continuación se añade “salvo que en el propio Convenio se disponga otras cosa”, en referencia a la cláusula de salvaguarda que se contiene en el párrafo 3 de este artículo a la que hacemos referencia en el apartado siguiente.

En el apartado 2 se establece que el Convenio no limita en forma alguna las exclusiones, exenciones, deducciones, créditos o cualquier otra desgravación existente o que se establezca en el futuro: a) Por las leyes de cualquiera de los Estados contratantes; o b) Por cualquier otro acuerdo entre los Estados contratantes. Esta cláusula, que no consta en el MCOCDE, es propia de los CDI firmados por EEUU⁵³² y, como tal, forma parte del MCUSA, aunque en este último se utilice una acepción más amplia al hablar de beneficio fiscal en general⁵³³. Esta cláusula debe interpretarse en el sentido de que el Convenio no puede aumentar la carga fiscal de los contribuyentes con respecto a lo que establezcan las leyes internas de los Estados contratantes⁵³⁴.

Según señala la doctrina, la existencia de esta cláusula, como hemos dicho habitual en los CDI firmados por EEUU, obedece fundamentalmente a dos razones⁵³⁵: 1) Conforme a la Constitución americana⁵³⁶ los impuestos deben ser aprobados por el Congreso (compuesto por la Cámara de Representantes y el Senado), por lo que un aumento de la carga impositiva

⁵³² A título de ejemplo, esta cláusula consta en los artículos 1.2 del CDI Reino Unido-EEUU de 2001 y art. 29 CDI Francia-EEUU de 1994.

⁵³³ Art. 1.2. United States Model Income Tax Convention: “*This Convention shall not restrict in any manner any benefit now or hereafter accorded: a) by the laws of either Contracting State; or b) by any other agreement to which the Contracting States are parties*”.

⁵³⁴ Se trata de la aplicación del principio de no agravación propio del derecho internacional.

⁵³⁵ AVI-YONAH, Reuven S, *Double Tax Treaties: An Introduction*, pág. 5.

⁵³⁶ Art. 1.7 *US Constitution*.

efectuado como consecuencia de un tratado para evitar la doble imposición no sería conforme a la Constitución americana, por cuanto que estos tratados son únicamente ratificados por el Senado, ya que en el proceso de ratificación de los mismos no interviene la Cámara de Representantes; 2) Como consecuencia de la existencia de la cláusula de salvaguarda, los tratados para evitar la doble imposición únicamente pueden reducir la fiscalidad extranjera de ciudadanos o residentes americanos y la fiscalidad americana de extranjeros, pero no puede aumentar la fiscalidad americana de ciudadanos o residentes americanos, ya que ésta vendrá establecida por las leyes internas de EEUU.

La Explicación Técnica del MCUSA confirma la postura mantenida por EEUU mencionada en el párrafo anterior, cuando en el texto de los mismos se afirma que un convenio no puede aumentar la carga fiscal de un residente de uno de los Estados contratantes por encima de la carga determinada conforme a la normativa interna de los Estados⁵³⁷. Asimismo, la Explicación Técnica del MCUSA va más allá al mencionar que la deuda tributaria del sujeto pasivo no podrá determinarse conforme a un CDI si la aplicación de la normativa interna contenida en el Código de Leyes Tributarias americano le produce un resultado más favorable, es decir, le produce una menor carga fiscal que la que resultaría de la aplicación del CDI. Conforme señala la misma Explicación Técnica, la única limitación es que la aplicación del Convenio o de la normativa interna debe hacerse de manera coherente⁵³⁸, es decir, que el sujeto pasivo se someta a la normativa interna de un Estado o a las disposiciones de un convenio internacional, pero no puede sujetarse para unos hechos imposables a un régimen y para otros al otro.

Tengamos en cuenta que, en general, como hemos visto anteriormente⁵³⁹, las exenciones y deducciones previstas en la legislación americana son más amplias y generosas que las contenidas en la legislación española.

⁵³⁷ Explicación Técnica del MCUSA, 2006. pág. 2

⁵³⁸ Ver *Revenue Ruling* 84-17, 1984-1 C.B. 308 en el que el IRS aplica el criterio de coherencia a un residente extranjero, que solicitaba la aplicación del convenio, que operaba tres negocios en EEUU, de los cuales uno solo tenía la consideración de establecimiento permanente.

⁵³⁹ Ver Apartados 8 y 10 del Capítulo I.

Desde un punto de vista de un residente español, esta cláusula implica que el Convenio no podrá limitar o reducir las exclusiones, exenciones, deducciones, créditos o cualquier desgravación fiscal que exista en la normativa española.

El apartado 5 de este artículo es de nueva redacción y se refiere al Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios – AGCS (conocido en terminología anglosajona como *General Agreement on Trade in Services – GATS*)⁵⁴⁰ que entró en vigor en 1995, por lo que es posterior al Convenio de 1990, y que tanto España como EEUU han suscrito. Este apartado 5 constituye una precisión adicional de lo establecido en el párrafo 2 b) de este artículo 1, conforme al cual el CDI no puede restringir los beneficios fiscales acordados por cualquier otro acuerdo entre los Estados contratantes.

En este apartado 5 se establece que, en caso de duda entre los Estados contratantes relativa a la interpretación o la aplicación del CDI y, en particular, a si una medida está comprendida en el ámbito del mismo, no resultará aplicable el apartado 3 del artículo XXII (consultas) del AGCS, sino que deberá resolverse de acuerdo con el procedimiento previsto en el art. 26 (Procedimiento Amistoso) del propio CDI.

Asimismo, en este apartado 5 se establece que las disposiciones del art. XVII del AGCS, que prohíben un trato menos favorable a los proveedores de servicios del otro Estado del que se otorga a los proveedores del propio Estado, no resultarán aplicables a medidas de naturaleza fiscal, a menos que ambos Estados estén de acuerdo en que dicha medida no recaea en el ámbito del art. 25 (no discriminación) del CDI. Si, como probablemente resultará en la práctica totalidad de los casos, dicha medida entra dentro del ámbito de este artículo 25, la resolución deberá efectuarse dentro del marco previsto en el propio CDI.

Con estas disposiciones se pretende evitar que uno de los Estados contratantes pueda elevar una cuestión de naturaleza fiscal ante los órganos de la Organización Mundial del Comercio en virtud del AGCS, cuando el propio CDI ya prevé mecanismos propios para canalizar estas

⁵⁴⁰ Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios (AGCS), OMC, 1995. (*General Agreement on Trade and Services (GATS)*). WTO) http://www.wto.org/spanish/docs_s/legal_s/26-gats.pdf

cuestiones. Este apartado 5 es una traducción prácticamente literal del art. 1.3 MCUSA y no consta en el MCOCDE ni generalmente en los CDI firmados por España.

En el apartado 6, también de nueva redacción e inspirado en el MCUSA, se establece que un elemento de renta, beneficio o ganancia obtenido a través de una entidad fiscalmente transparente de acuerdo con la normativa interna de uno de los Estados contratantes⁵⁴¹, se considerará percibido por un residente de un Estado contratante, siempre que éste sea el mismo tratamiento fiscal que recibe conforme a la normativa interna de ese Estado contratante. Dicho de otro modo, para que, a efectos del Convenio, se aplique el régimen de transparencia fiscal, es necesario que la legislación fiscal del Estado de residencia dé el mismo tratamiento fiscal al elemento de renta en cuestión⁵⁴². El único requisito que se exige es que la entidad transparente esté constituida en cualquiera de los Estados contratantes o en un Estado que tenga un acuerdo de intercambio de información con el Estado contratante del que proceda la renta, beneficio o ganancia.

Por medio de este párrafo 6 se pretenden evitar los problemas de doble imposición o no tributación derivados de los diferentes criterios que puedan seguir los Estados contratantes para la consideración de una entidad como fiscalmente transparente. Asimismo, también se restringen los beneficios del tratado a aquellas entidades transparentes cuyos socios o titulares de participaciones estén efectivamente sujetos a tributación en el Estado contratante del que sean residentes. Dicho de otro modo, este tipo de entidades no podrán beneficiarse de los tipos más favorables contemplados en el CDI cuando los socios o titulares de participaciones en las mismas no estén sujetos a tributación en el Estado contratante de residencia.

Esta párrafo 6 se complementa con lo establecido en el apartado 1 del Memorandum de Entendimiento que acompaña al Protocolo de 2013. En dicho apartado se especifican en más

⁵⁴¹ Conforme a la normativa norteamericana, en esta categoría se encontrarían las sociedades de personas (“*partnerships*”), determinados vehículos de inversión (“*common investment trusts*” regulados en la Sección 584), y determinadas fiducias (“*grantor trusts*”), así como las sociedades limitadas (“*limited liability companies*”) que opten por este tratamiento. Las entidades en atribución de rentas están reguladas en el ordenamiento jurídico español en los art. 8 y 86 y ss. de LIRPF.

⁵⁴² Sobre transparencia fiscal, ver SANZ GADEA, Eduardo, Medidas anti-elusión fiscal, *Documentos, Instituto de Estudios Fiscales*, n.º 22, 2001, págs. 38 y ss.; SANZ GADEA, Eduardo, Transparencia fiscal internacional, *Documentos, Instituto de Estudios Fiscales*, n.º 18/ 2002.

detalle los requisitos para la consideración de una entidad como fiscalmente transparente a efectos del Convenio.

2.2.- CLÁUSULA DE SALVAGUARDA (“SAVING CLAUSE”) (Art. 1.3)

2.2.1. Concepto y régimen jurídico

El apartado 3 de este artículo contiene la cláusula de salvaguarda (*saving clause*) que se encuentra en todos los convenios firmados por EEUU⁵⁴³, conforme a la cual se reserva a los Estados contratantes el derecho a someter a imposición a sus propios residentes o ciudadanos como si el tratado no hubiese entrado en vigor.

La cláusula del CDI España-EEUU está redactada con carácter bilateral, siguiendo al MCUSA, aunque algunos de los CDI firmados por EEUU contienen una redacción unilateral, conforme a la cual la cláusula de salvaguarda únicamente se aplicaría a los nacionales y residentes norteamericanos, pero no incluiría a los nacionales y residentes del otro Estado contratante⁵⁴⁴.

El objetivo de la cláusula de salvaguarda es permitir a EEUU sujetar a tributación a sus nacionales y residentes permanentes conforme a la normativa interna del país. En el caso de España, la referencia a los nacionales carece de efectos jurídicos prácticos, por cuanto que, conforme establece el art. 9 LIRPF, están sujetos al impuesto los residentes en España, entendiéndose por tales aquellos que residan durante más de 183 días en el territorio español, y no se menciona a los nacionales, por cuanto que la nacionalidad no constituye criterio de sujeción en España⁵⁴⁵.

⁵⁴³ Una reseña de las cláusulas de salvaguarda contenidas en los CDI firmados por Estados Unidos puede localizarse en <http://www.gpo.gov/fdsys/pkg/GPO-CPRT-JCS-2-03/pdf/GPO-CPRT-JCS-2-03-14-2.pdf>

⁵⁴⁴ A título de ejemplo véase el Art. 29.2. CDI Francia-Estados Unidos de 1994 que puede localizarse en <http://www.irs.gov/pub/irs-trty/france.pdf> y el art. 2.1 del CDI Suiza-Estados Unidos de 1996 que puede localizarse en <http://www.irs.gov/pub/irs-trty/swiss.pdf>

⁵⁴⁵ No obstante, en algunas circunstancias, la legislación fiscal española utiliza la nacionalidad como criterio con consecuencias fiscales. Así, el art. 8.2 LIRPF establece que no perderán la condición de contribuyentes por este impuesto las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio considerado como paraíso fiscal.

Adviértase la trascendencia de la cláusula de salvaguarda, ya que la misma faculta a los Estados contratantes a sujetar a tributación a sus nacionales y residentes como si el tratado no hubiese entrado en vigor, aunque estas consecuencias quedan parcialmente mitigadas por lo establecido en el apartado 4 de este artículo que estipula algunas excepciones a la aplicación de la misma. Esta cláusula es la que legitima a EEUU a sujetar a tributación a sus nacionales y residentes permanentes a pesar de lo establecido en las demás disposiciones del CDI⁵⁴⁶.

Tal como ha puntualizado algún autor⁵⁴⁷, esta cláusula se refiere realmente a la aplicación normativa del tratado, ya que la entrada en vigor como tal es un proceso formalista y complejo desde un punto de vista administrativo que requiere la ratificación e intercambio de instrumentos de ratificación entre los Estados. Por tanto, lo que puede suceder es que, como consecuencia de esta cláusula, no se produzca la aplicación normativa del tratado en determinadas situaciones con respecto a los sujetos por obligación personal en cada Estado, pero como tal el tratado continuará en vigor.

En definitiva, la cláusula de salvaguarda es una muestra de la actitud de EEUU hacia los tratados para evitar la doble imposición como consecuencia de la incomodidad de restringir su potestad tributaria interna a través de un tratado internacional⁵⁴⁸. La existencia de la cláusula comporta que EEUU acepta estar sujeto a las disposiciones de un convenio, excepto cuando unilateralmente decide no hacerlo⁵⁴⁹, aunque únicamente con respecto a sus nacionales y residentes.

⁵⁴⁶ Sentencias *Herbert A. Filler V Commissioner* 74 Tax Court 406 (1980) en la que el tribunal, en aplicación de la cláusula de salvaguarda contenida en el CDI Francia-EEUU, considera válida la sujeción a tributación en EEUU de los ingresos percibidos por un ciudadano americano residente en Francia por la prestación de servicios profesionales en EEUU sin una base fija; *Ducan v Commissioner* 86 Tax Court 971 (1986) en la que el tribunal dictó que la cláusula de salvaguarda permitía sujetar a tributación los ingresos de un ciudadano norteamericano residente en Canadá a pesar de la exclusión que establecía el CDI vigente; *Perkins v Commissioner* 40 Tax Court 330 (1963) en la que el tribunal rechazó la exclusión de tributación de determinadas rentas de un nacional americano residente en Italia. Citadas en KUNT, Joel D; PERONI, Robert J. *US International Taxation*. Thompson RIA. 2005. Vol. I. pág. C4-25. y en DOERNBERG, Richard / VAN RAAD, Kees. "The forthcoming US Model Income Tax Treaty and the Saving Clause". *Tax Notes International*. 1992.

⁵⁴⁷ VILLA GIL, José María de la, *Residencia y Ciudadanía: su tratamiento jurídico y repercusiones jurídicas* en MARTÍNEZ LAFUENTE, Antonio y Otros. *Estudios sobre el Convenio entre España y Estados Unidos para evitar la doble imposición*, Gaceta Fiscal, 1991, pág. 157.

⁵⁴⁸ DOERNBERG, Richard. Overriding Tax Treaties: The US Perspective. *9 Emory International Law Review* 71, 1995, pág. 73.

⁵⁴⁹ DOERNBERG, Richard, 1995, cit, pág. 73.

La consecuencia práctica de esta cláusula es que los ciudadanos americanos residentes en el extranjero quedan sujetos al impuesto sobre la renta de las persona físicas en EEUU en las mismas condiciones que sus conciudadanos residentes en el país americano. Ello ha llevado a algún autor a afirmar que es una cláusula que prácticamente hace inútil para los ciudadanos americanos residentes en España la existencia del convenio de doble imposición⁵⁵⁰. En definitiva, la existencia de estas cláusulas hace que los tratados de doble imposición tengan una repercusión limitada en la manera en que EEUU sujeta a tributación a sus nacionales y residentes⁵⁵¹.

El nacional norteamericano podrá deducirse los impuestos pagados en España (en caso contrario, estaríamos ante una situación de doble imposición), pero ello no alterará el coste económico-fiscal global para el nacional norteamericano residente en España, que acabará siendo el mismo que le correspondería a los nacionales o residentes americanos conforme a la normativa interna norteamericana. Las rentas percibidas por los nacionales americanos residentes en España deberán ser reintegradas en la base imponible de la persona física en EEUU y sobre dicha base se aplicarán los tipos impositivos correspondientes a los nacionales y residentes norteamericanos.

En conclusión, aun cuando del articulado del Convenio España-EEUU resulte que la sujeción de una determinada renta venga determinada por la residencia del sujeto pasivo, EEUU podrá continuar sujeto a tributación a sus nacionales o residentes, aun cuando por el convenio corresponda la competencia tributaria al otro Estado. Éstos estarán *de iure* sometidos a tributación en ambos Estados.

La cláusula de salvaguarda no puede considerarse un *tax treaty override*⁵⁵², sino que es una disposición prevista en los convenios para evitar la doble imposición y, por tanto, aceptada por el otro Estado contratante. La cláusula de salvaguarda autoriza a los Estados contratantes a efectuar cambios en su normativa interna con independencia de lo que digan las disposiciones

⁵⁵⁰ ODALDE MARTÍN, Tomás; de LUIS DÍAZ MONASTERIO, Félix; de JUAN PEÑALOSA, José Luis; de LUIS VILLOTA, Félix. El convenio para evitar la doble imposición entre España y Estados Unidos. *Carta Tributaria n° 107*. 15 de enero de 1990, pág. 2.

⁵⁵¹ GANN, Pamela *The Concept of an Independent Treaty Foreign Tax Credit*, 38 *Tax Law Review*, 1982, pág. 1.

⁵⁵² Ver apartado 3. *Tax Treaty Overrides* en el derecho norteamericano del Capítulo III.

de un Convenio, siempre que se limiten a sus propios nacionales y residentes. No obstante, cuando dichos cambios estén en contradicción con lo establecido en un Convenio y afecten a los residentes del otro Estado contratante, constituirán un *treaty override*.

La cláusula de salvaguarda del CDI España-EEUU es muy similar a la contenida en el MCUSA y su finalidad fundamental es asegurar el mantenimiento de la potestad tributaria de Estados Unidos sobre sus propios nacionales y residentes, por cuanto que, conforme hemos visto anteriormente, uno de los criterios de sujeción a la potestad tributaria americana lo constituye la nacionalidad⁵⁵³. Esta cláusula no existe en el MCOCDE, cuyo art. 1 es muy simple, ya que se limita a establecer que el convenio se aplica a los residentes de uno y otro Estado contratante. EEUU formuló en su día una reserva al art. 1 del MCOCDE, conforme a la cual se reservaba el derecho de sujetar a tributación a sus ciudadanos y residentes, incluidos ciertos antiguos ciudadanos y residentes permanentes.

El art. 3 del CDI define el término nacional⁵⁵⁴ como toda persona física que posea la nacionalidad de uno de los Estados contratantes, así como toda persona jurídica, asociación o entidad constituida conforme a la legislación vigente de uno de los Estados contratantes, por lo que para la determinación de la nacionalidad serán de aplicación las normas internas propias de cada uno de los Estados contratantes.

Conforme establece este mismo artículo, y aclara la Explicación Técnica del MCUSA, para la determinación de la residencia a efectos de la cláusula de salvaguarda deberá atenderse a lo establecido en el art. 4 del CDI, al que el art. 1.3 del CDI se remite expresamente. Asimismo, el art. 4, en el párrafo primero, se remite a la legislación interna de cada uno de los Estados y, en el párrafo segundo, establece unos criterios de resolución para el caso de que el contribuyente sea residente de ambos Estados conforme a sus legislaciones internas.

Esta remisión al art. 4 comporta que, en caso de que el contribuyente fuere residente de ambos Estados conforme a la normativa interna de los mismos, pero que, conforme a los criterios de

⁵⁵³ Ver Apartado 3.2.- Sujeción por nacionalidad.

⁵⁵⁴ La cláusula de salvaguarda utiliza el término ciudadano que, a estos efectos, debemos entender como sinónimo de nacional.

resolución del art. 4.2, fuere residente en España, la cláusula de salvaguarda no será aplicable por residencia a esta persona⁵⁵⁵, esto es, esta persona física únicamente estará sujeta a tributación en España. En conclusión, la cláusula de salvaguarda no será aplicable a aquellas personas físicas que, aun siendo residentes de EEUU conforme a su normativa interna, resulten ser residentes de España conforme a lo establecido en el art. 4.2 del CDI.

2.2.2. Cláusula de salvaguarda y régimen de expatriación

En la disposición primera del Protocolo que acompaña al CDI de 1990 se equipara a los nacionales norteamericanos a quienes hubieren perdido la condición de ciudadanos con el objeto principal de eludir la imposición, pero únicamente durante un periodo de diez años a partir de tal pérdida. Por medio de esta disposición se extiende a través del Convenio la jurisdicción fiscal norteamericana sobre individuos que ya no son ciudadanos o residentes del país. A través de la misma se pretende sujetar a los nacionales americanos al régimen de residencia extendida que establecía el régimen de expatriación vigente en 1990, conforme al cual estaban sujetos a tributación en EEUU los nacionales norteamericanos durante un plazo de 10 años desde la fecha de su renuncia a la nacionalidad norteamericana⁵⁵⁶.

Para tener la condición de ciudadano americano conforme a esta disposición primera y, por tanto, para que resulte de aplicación el régimen de expatriación, es necesario que el abandono se haga con el objeto principal de eludir impuestos. La exigencia de este elemento intencional se explica porque, para la aplicación del régimen de expatriación vigente en EEUU en 1990, era necesario que el abandono de la nacionalidad se hiciera con la intención de evadir impuestos.

No obstante, el régimen de expatriación cambió en 2004 a través de la *American Jobs Creation Act* para, entre otros cambios, eliminar la necesidad de que el abandono de la nacionalidad se haga con la intención de evadir impuestos para que fuere aplicable el régimen de expatriación. En esta ley de 2004 el Congreso no efectuó ninguna mención de la intención

⁵⁵⁵ En caso de que esta persona también fuere nacional de EEUU, la cláusula de salvaguarda resultaría aplicable por su condición de nacional.

⁵⁵⁶ Ver Apartado 15.- Régimen fiscal renuncias de nacionalidad ("*Expatriation Tax*") del Capítulo I.

de derogar las disposiciones de los tratados que fuesen incompatibles con la nueva ley, por lo que, en principio, debería continuar exigiéndose la intencionalidad para que se aplique el régimen de expatriación conforme a esta cláusula contenida en los CDI de la época suscritos por EEUU, a menos que los tribunales norteamericanos interpreten que la nueva norma deroga implícitamente la legislación incompatible anterior contenida en dichos convenios⁵⁵⁷.

Esta disposición primera ha mantenido una redacción idéntica en el Protocolo de 2013, a pesar de que el régimen fiscal de expatriación ha sido modificado en la legislación norteamericana por un impuesto de salida que sustituye al periodo de residencia extendida que preveía la legislación anterior. Sorprendentemente el CDI no contiene ninguna mención específica al impuesto de expatriación en la concepción vigente del mismo establecida por la *HEART Act* de 2008⁵⁵⁸, a pesar de que han transcurrido varios años desde la entrada en vigor de esta última. Esta omisión se explica, al menos en parte, a que en el modelo de referencia utilizado por EEUU tampoco se hace ninguna referencia al régimen de expatriación por datar la última versión del Modelo del año 2006 y ser, por tanto, anterior a la aprobación del nuevo régimen de expatriación. Es de prever que en las revisiones del modelo que tengan lugar en el futuro esta disposición desaparezca por completo del modelo de convenio.

En este momento esta disposición tiene una aplicabilidad limitada, ya que únicamente se aplicará a las renunciaciones de nacionalidad acaecidas con anterioridad a 2008 (fecha de entrada en vigor de la *HEART Act*), por lo que a partir del año 2018 dejará de tener efectos prácticos. La normativa fiscal interna de EEUU no prevé ninguna consecuencia fiscal más allá de la fecha del abandono de la nacionalidad, una vez se haya satisfecho el impuesto de expatriación, por lo que la existencia de esta cláusula en el CDI España EEUU no tiene consecuencias prácticas más que transitoriamente hasta 2018.

Asimismo, la disposición primera del Protocolo del CDI de 1990 se refiere únicamente a nacionales norteamericanos, pero no a residentes permanentes. El motivo de que no se incluya

⁵⁵⁷ INFANTI, Anthony. *Domestic Law and Tax Treaties: the United States*, 2012, Pág. 10. Source: <http://taxblog.com/ainfanti/domestic-law-and-tax-treaties-the-united-states/> adaptado de la obra RHOADES, Rufus, LANGER, Marshall J, *U.S. International Taxation and Tax Treaties*, Matthew Bender, 2005.

⁵⁵⁸ Ver apartado 15.- Régimen fiscal renunciaciones de nacionalidad ("*Expatriation Tax*") del Capítulo I.

a estos últimos está en que, en la fecha de entrada en vigor del convenio de 1990, el régimen fiscal propio de la expatriación se aplicaba únicamente a los nacionales norteamericanos. La aplicación de dicho régimen fiscal a los residentes permanentes tiene lugar a través de la *Health Insurance Portability Act* de 1996, por lo que, en los convenios firmados con anterioridad a esa fecha, no se incluía a los residentes permanentes en el régimen de expatriación.

En virtud de la aplicación de la regla *later-in-time* mencionada anteriormente⁵⁵⁹, el Congreso en su día declaró que la norma que extendía el régimen de expatriación a los residentes permanentes tenía primacía sobre lo establecido en los convenios internacionales vigentes⁵⁶⁰, por lo que el régimen de expatriación también se aplicará a los residentes que tuvieren la condición de permanentes. Por tanto, a pesar de que en su dicción literal esta disposición del Protocolo anejo al CDI de 1990 no incluye a los residentes permanentes, la administración tributaria americana exigirá la sujeción de los mismos durante un plazo de 10 años en virtud del ejercicio de esta derogación por EEUU.

La utilización de la cláusula de salvaguarda para asegurarse la aplicación del impuesto de expatriación en su concepción vigente en la actualidad (*Heart Act* de 2008) en puridad no será necesaria por cuanto que el hecho imponible (la pérdida de la nacionalidad o residencia permanente) tiene lugar mientras todavía se detenta la nacionalidad o residencia permanente de aquel país, ya que el devengo se produce en el día anterior a la renuncia de la nacionalidad o residencia permanente⁵⁶¹, por lo que el sujeto pasivo todavía estará sujeto por obligación personal a la jurisdicción fiscal estadounidense. Desde la perspectiva convencional, la doctrina considera que los impuestos de salida no contravienen las disposiciones de un Convenio, ya que la competencia tributaria del Estado de residencia no se ve afectada por los mismos, en la medida en que el contribuyente sujeto a tributación sea todavía residente⁵⁶² (o nacional de EEUU, en el caso particular de este país).

⁵⁵⁹ Apartado 3.3. *Tax Treaty Overrides* en el derecho norteamericano del Capítulo II.

⁵⁶⁰ INFANTI, Anthony, cit., 2012, pág. 10.

⁵⁶¹ IRC 877A

⁵⁶² CHICO DE LA CÁMARA, PABLO – GALÁN RUIZ, Javier – RODRÍGUEZ ONDARZA, José y Otros (obra colectiva), *Fiscalidad Internacional*. Thomson Reuters, 2010, pág. 399, refiriéndose al MCOCDE.

Desde un punto de vista del derecho comparado, en Francia también existe desde hace unos años un impuesto de salida aplicable a las ganancias de capital producidas desde la adquisición del activo hasta el momento en que se produce el cambio de residencia, a pesar de que en los CDI firmados por este país al amparo del MCOCDE no existe ninguna cláusula de salvaguarda⁵⁶³ (excepto en el convenio firmado con EEUU). Conforme al art. 167 bis del Código Fiscal de Francia, el devengo se produce en el día anterior al cambio de residencia, por lo que el sujeto pasivo continúa sujeto a tributación en Francia y, por tanto, no es necesario efectuar ninguna modificación en los convenios firmados por Francia para incluir una cláusula similar a la de salvaguarda⁵⁶⁴. Lo mismo puede decirse del recientemente aprobado impuesto de salida en España contenido en el art. 95 bis LIRPF modificado a través de la reforma de 2014, cuyo devengo se produce en el último periodo impositivo en el que el contribuyente está sujeto al IRPF.

Consideramos que el Protocolo de 2013 debería haber incluido alguna referencia al régimen vigente de expatriación, así como haber contemplado algunas de las consecuencias que el impuesto de expatriación tiene para los expatriados residentes en España. El principal problema proviene de la determinación de cuál debe ser para la administración fiscal española el valor de adquisición de unos activos que han estado sujetos a tributación por parte de la administración americana por la revalorización producida hasta la fecha de pérdida de la nacionalidad o residencia permanente. Algunos tratados suscritos por EEUU contienen una cláusula que prevé que el valor de adquisición de los activos sea el valor de mercado en el momento de abandono de la residencia en el Estado anterior⁵⁶⁵.

Si la administración española toma como valor de adquisición el correspondiente a la adquisición inicial del activo, el sujeto pasivo estará sujeto a doble imposición. Si la administración española toma como valor de adquisición el de mercado en la fecha de

⁵⁶³ Ver art. 1 del CDI entre España y Francia de 10 de octubre de 1995. <http://www.boe.es/boe/dias/1997/06/12/pdfs/A17982-17993.pdf>

⁵⁶⁴ Ver GOUTHIERE, Bruno, cit., 2012, pág. 45.

⁵⁶⁵ Ver Art. 13 (6) del Protocolo de 2006 que modifica el CDI entre Estados Unidos y Alemania de 1989 en <http://www.irs.gov/pub/irs-trty/germanprot06.pdf>. En este convenio se permite al sujeto pasivo ajustar los activos que han estado sujetos al impuesto de salida en el otro Estado al valor de mercado en el Estado de residencia.

abandono de la nacionalidad o residencia, la administración fiscal española sufrirá un quebranto económico en la recaudación.

Conforme a lo mencionado en el Capítulo I⁵⁶⁶, consideramos que la administración fiscal española deberá aceptar la deducción de los impuestos pagados en EEUU en concepto de impuesto de expatriación cuando el sujeto que renuncia a la nacionalidad o residencia permanente sea residente en España.

La única manera de evitar la doble imposición para un nacional americano residente en España sería enajenar los activos en el momento de renunciar a la nacionalidad y, a través del *foreign tax credit*, deducirse del impuesto a pagar en EEUU por las ganancias de capital, los impuestos pagados en España. El problema de esta solución es que requiere la enajenación real de los activos.

2.2.3. Excepciones a la cláusula de salvaguarda

La cláusula de salvaguarda contiene una serie de excepciones establecidas en el párrafo 4, por medio de las que se pretende asegurar la aplicabilidad de algunas de las disposiciones del Convenio a los ciudadanos y residentes de los Estados contratantes, sin que se vean afectadas por la existencia de dicha cláusula.

En el apartado 4 a) de este artículo 1 se establece que la cláusula de salvaguarda no se aplicará a los beneficios concedidos por un Estado contratante con arreglo al art. 9.2 (empresas asociadas), art. 20.4 (pensiones alimenticias y ayudas por hijos), art. 24 (deducción por doble imposición), art. 25 (no discriminación), y art. 26 (procedimiento amistoso).

La exclusión del art. 9.2 (empresa asociadas) pretende asegurarse que el ajuste correlativo de beneficios entre empresas de ambos Estados contratantes no se vea afectado por las disposiciones internas de los Estados, lo cual podría dar lugar a situaciones de doble imposición.

⁵⁶⁶ Ver apartado 15.- Régimen fiscal renuncias de nacionalidad ("*Expatriation Tax*") del Capítulo I.

La exclusión del art. 20.4 (pensiones alimenticias y ayudas por hijos) se efectúa para asegurar el mismo tratamiento fiscal en los dos Estados a los pagos de pensiones alimenticias de descendientes, pero no entendemos porque no se ha efectuado la misma excepción a favor de las pensiones alimenticias entre cónyuges.

Si la aplicación del art. 24 (deducción por doble imposición) estuviere sujeta a la *saving clause*, este artículo carecería de utilidad, por cuanto que sería aplicable la legislación interna que ambos Estados contratantes poseen en materia de eliminación de la doble imposición.

La exclusión de la aplicación al art. 25 (no discriminación) probablemente se debe al interés de EEUU de proteger a sus propios ciudadanos y, al mismo tiempo, permitirles recurrir a las autoridades competentes de EEUU si el otro Estado incurre en prácticas discriminatorias⁵⁶⁷.

Por último, la exclusión de la aplicación del art. 26 (procedimiento amistoso) es consecuencia lógica del proceso contemplado en este artículo, por cuanto que no tendría sentido establecer un procedimiento amistoso para la resolución de conflictos que pueden iniciar las personas físicas o jurídicas, pero permitir que, a través de la cláusula de salvaguarda, las disposiciones de derecho interno de los estados anulen o modifiquen el procedimiento.

En el apartado 4 b) de este artículo se establece que la cláusula de salvaguarda tampoco se aplicará a los beneficios concedidos en el Convenio por un Estado contratante a personas, que no sean sus nacionales ni tengan estatuto de inmigrante en ese Estado, en los art. 21 (funcionarios públicos), art. 22 (estudiantes y personas en prácticas) y art. 28 (agentes diplomáticos y funcionarios consulares). Se trata de colectivos que se desplazan con carácter temporal de un Estado contratante al otro y que, en unos casos, son empleados o ejercen una función pública para el otro Estado contratante y, en el otro caso, están en periodo de formación y, por tanto, los ingresos que van a recibir son limitados.

⁵⁶⁷ DOERNBERG, Richard L; VAN RAAD, Kees, The forthcoming US Model Income Tax Treaty and the Saving Clause, *Tax Notes International*, 1992, pág.781.

Nótese que el apartado a) se aplicará únicamente a residentes (o, en su caso, ciudadanos) de los Estados contratantes, ya que éstos son los únicos que pueden ser sujetos de los derechos reconocidos en estos artículos. Por otro lado, el párrafo b) se aplica a residentes temporales que no reúnen la condición de residente legal en el Estado en el que se encuentran.

2.2.4. Valoración crítica. Conclusiones

La cláusula de salvaguarda conserva en el Protocolo de 2013 la misma redacción que tenía en el Convenio de 1990. Es una cláusula propia de los convenios firmados por EEUU que tiene su fundamento tanto en la sujeción por nacionalidad propia del ordenamiento jurídico americano, como en la voluntad del legislador americano de sujetar a tributación a sus nacionales y residentes conforme a la normativa interna del país. Es una cláusula que no consta en el MCOCDE ni en los CDI firmados por España con otros países.

Consideramos que la cláusula de salvaguarda es una disposición anómala en el contexto de los tratados internacionales, que esencialmente existe para garantizar en el ámbito convencional la práctica excepcional de EEUU de sujetar a tributación a sus nacionales y residentes permanentes.

Opinamos que es una cláusula anómala en un tratado internacional en la medida en que permite a los Estados contratantes aplicar a sus nacionales o residentes la normativa fiscal interna ignorando las disposiciones del Convenio y, por tanto, condiciona la eficacia de las disposiciones del tratado a su concordancia con la normativa fiscal interna de los países. Con la eliminación de la sujeción por nacionalidad mantenida en esta obra, la cláusula de salvaguarda sería esencialmente innecesaria y podría ser eliminada de los CDI en los que EEUU es parte contratante.

Sin perjuicio de lo establecido en las excepciones a la aplicación de la cláusula de salvaguarda, la existencia de la misma comporta que el Convenio carezca de efectos reales para los ciudadanos y residentes norteamericanos, por cuanto que éstos estarán siempre sujetos a tributación en EEUU con independencia de lo que diga el Convenio. A pesar de que la

cláusula de salvaguarda está redactada de modo recíproco en el CDI España-EEUU, no puede efectuarse la misma afirmación con respecto a los nacionales de España, por cuanto que la nacionalidad no es criterio de sujeción en España.

Debería haberse aprovechado la redacción del Protocolo de 2013 para modificar el apartado 1 del Protocolo anexo al Convenio de 1990 para adaptar dicha disposición al régimen de expatriación vigente, ya que se refiere al régimen anterior a 2008. En cualquier caso, la utilización de la cláusula de salvaguarda para asegurarse la aplicación del impuesto de expatriación en su concepción vigente, no es necesaria, por cuanto que el hecho imponible tiene lugar mientras el contribuyente todavía detenta la nacionalidad o residencia permanente de EEUU, ya que el devengo se produce en el día anterior a la renuncia, por lo que el sujeto pasivo todavía estará sujeto por obligación personal a la jurisdicción fiscal estadounidense.

2.3.- IMPUESTOS COMPRENDIDOS (Art. 2)

El Convenio se aplica en España al impuesto sobre la renta de las personas físicas y al impuesto de sociedades. Queda, por tanto, excluido del ámbito de aplicación del mismo el impuesto sobre el patrimonio⁵⁶⁸, así como cualquiera de los otros tributos existentes en el ordenamiento jurídico español.

Si bien el Impuesto sobre el Patrimonio era un tributo vigente tanto en el momento de la redacción del Convenio de 1990 como en el de la aprobación del Protocolo de 2013, la exclusión del IP se debe a la inexistencia de este tributo en el ordenamiento jurídico fiscal norteamericano, por lo que no se puede producir una situación de doble imposición por este hecho imponible que requiera su inclusión en un convenio. Ni siquiera sería necesaria su inclusión en un CDI para contar con la colaboración de la Administración fiscal americana, ya quedaría cubierto con la nueva redacción del art. 26 del CDI, que prevé que el intercambio de

⁵⁶⁸ A pesar de estar excluido del ámbito de aplicación del CDI España-EEUU, la mayoría de los convenios suscritos por España, en línea con lo establecido en el MCOUDE, incluyen el impuesto de patrimonio. Asimismo, algunos de los CDI firmados por EEUU también incluyen el impuesto de patrimonio. A título de ejemplo, ver art. 2.1 (b) del CDI Francia EEUU de 1994, que incluye *l'impôt de solidarité sur la fortune*.

información y asistencia administrativa entre los Estados se extienda a los impuestos de cualquier naturaleza o denominación exigibles por los Estados contratantes, por lo que el IP quedaría también incluido dentro de este ámbito.

Sí que estarían comprendidos en el Convenio los recargos y demás modificaciones del impuesto sobre la renta efectuadas por las comunidades autónomas en ejercicio de sus competencias normativas, por cuanto que se trata de la misma figura impositiva de titularidad estatal que es parcialmente cedida a las CCAA.

En EEUU el Convenio se aplica a los impuestos federales sobre la renta establecidos por el Código Tributario americano (*Internal Revenue Code*) y a los impuestos especiales sobre las primas de seguros pagadas a aseguradores extranjeros⁵⁶⁹ y sobre fundaciones privadas⁵⁷⁰. A pesar del tenor literal de este artículo, por impuesto sobre la renta debe entenderse el impuesto sobre la renta de las personas físicas y jurídicas, es decir, los equivalentes estadounidenses del impuesto sobre la renta de las personas físicas y el impuesto de sociedades, respectivamente. El Convenio para el caso de EEUU no distingue entre ambos impuestos por cuanto que, desde el punto de vista del ordenamiento jurídico interno norteamericano, la referencia al impuesto sobre la renta es suficiente, ya que el mismo abarca tanto el impuesto sobre la renta de las personas físicas como las jurídicas (impuesto de sociedades). El Código Tributario americano contiene varias secciones que son comunes a ambos impuestos.

En el caso de EEUU, quedan excluidos los impuestos estatales sobre la renta de las personas físicas o jurídicas, así como cualquiera de los otros tributos establecidos por la legislación fiscal norteamericana. En esta misma disposición se excluyen expresamente del ámbito de aplicación del convenio las contribuciones a la Seguridad Social (*Social Security Taxes*), es

⁵⁶⁹ Se trata de un impuesto especial sobre las primas de seguros pagadas a aseguradoras residentes en el extranjero, regulado en las Secciones 4.371 a 4.374 *IRC*. Se trata de un impuesto especial sobre empresas aseguradoras no residentes en EEUU cuando el riesgo esté localizado en EEUU y el beneficiario del seguro sea una persona física o jurídica residente en aquél país, o bien dicha persona física o jurídica realice una actividad empresarial o de negocios en el mismo. El Convenio se aplicará a estos impuestos siempre que los riesgos no hayan sido reasegurados con personas que no tenga derecho a los beneficios del Convenio.

⁵⁷⁰ Impuesto que se impone en EEUU sobre las fundaciones de naturaleza privada (Secciones 4.940-4.948 *IRC*).

decir, los impuestos que gravan las rentas del trabajo, por cuenta propia o ajena, para la financiación de la jubilación de los trabajadores⁵⁷¹.

Por la misma regla, también quedarían excluidas del Convenio el *Medicare Tax* que, junto con las contribuciones sociales, forman parte de los impuestos sobre las nóminas (*employment o payroll taxes*), así como el impuesto para la financiación del desempleo (*unemployment tax*)⁵⁷². Se trata de una precisión habitual de los convenios para evitar la doble imposición firmados por EEUU, pero innecesaria ya que se trata de tributos diferentes al impuesto sobre la renta. Por otro lado, sí que se encuentra incluido en el ámbito de aplicación del Convenio el recargo establecido por la *Patient Protection and Affordable Care Act* de 2012 en virtud de la cual, a partir del ejercicio 2013, se establecen unos tipos impositivos adicionales en el impuesto sobre la renta para los contribuyentes de alto poder adquisitivo con la finalidad de financiar los programas de salud pública creados por esta ley⁵⁷³.

La exclusión de los impuestos estatales sobre la renta del ámbito de aplicación de este impuesto se produce por el mismo tenor literal de este artículo, que claramente dice que en EEUU únicamente afecta al impuesto “federal” sobre la renta, y por la naturaleza jurídica de estos impuestos.

Los impuestos estatales sobre la renta en EEUU son figuras jurídicas separadas del impuesto federal, establecidas por la mayoría de los Estados y algunos municipios en ejercicio de sus potestades normativas, aun cuando recaen sobre el mismo hecho imponible que el impuesto federal. EEUU tradicionalmente ha respetado en sus tratados de doble imposición la soberanía fiscal de los Estados que forman parte de la Unión y, por tanto, los impuestos estatales sobre la

⁵⁷¹ Conforme se establece en los Comentarios al Modelo de la OCDE, “(l)as cotizaciones a la Seguridad Social u otras cargas similares no tendrán la consideración de “impuestos sobre el importe total de los salarios” y, por ende, no estarán contemplados en el Convenio, cuando exista una relación directa entre la exacción y los beneficios individuales recibidos en contrapartida”. Esta interpretación está en línea con la exclusión que se realiza para el caso de EEUU. Aun cuando en el Convenio no se efectúa mención alguna, debe entenderse que también se excluyen para el caso de España, por cuanto que la naturaleza jurídica de los impuestos es diferente, por la interpretación que se hace en los comentarios al MCOUDE, y por coherencia con la postura norteamericana en el Convenio.

⁵⁷² Ver Apartado 1. Tributación de las personas físicas en EEUU del Capítulo I para una descripción de estas figuras impositivas.

⁵⁷³ Este impuesto es un gravamen sobre el impuesto sobre la renta para financiar el programa de salud pública obligatorio recientemente establecido en EEUU conocido como *Obamacare*.

renta están excluidos del ámbito de aplicación de los convenios firmados por el Gobierno federal.

Para una persona física lo habitual será que la necesidad de eliminar la doble imposición a nivel estatal se produzca en el caso de residentes o nacionales norteamericanos que residen en EEUU que perciban rentas cuya fuente esté situada en España. En este caso, una misma renta obtenida en España puede estar sujeta a tributación en España y, a su vez, en EEUU a nivel federal y estatal.

En el caso de nacionales americanos que residan en España, lo habitual es que éstos hayan perdido la residencia del Estado en cuestión al adquirir la residencia en España y, por tanto, dejen de estar sujetos a tributación en dicho Estado, a menos que tengan rentas cuya fuente este situada en el Estado en cuestión (por ejemplo, alquileres de un inmueble), en cuyo caso esta renta podría estar sujeta a tributación en España (por residir en España el perceptor de la misma), en EEUU (por ser nacional del país) y en el estado en cuestión (por estar situada la fuente).

En el caso de empresas residentes en España, los impuestos estatales y locales pueden encarecer significativamente las actividades económicas. A título de ejemplo, una oficina comercial, que realice actividades preparatorias o auxiliares en EEUU en nombre de una empresa española, estará exenta de tributación en el impuesto federal en virtud de las disposiciones en materia de EP del Convenio, pero las rentas de dicha oficina estarían sujetas a tributación en algunos Estados.

Para evitar la doble imposición en las rentas sujetas a un impuesto sobre la renta estatal en EEUU, deberá recurrirse a la legislación interna de cada Estado, que, en general, permite practicarse una deducción de los impuestos pagados por las rentas que hayan sido objeto de tributación en el extranjero, y a la de España que en el art. 87 del IRPF establece un método de imputación ordinaria que permite deducirse los impuestos pagados en el extranjero con el límite de lo que deba tributarse en España. Por tanto, para evitar la doble imposición por parte del Estado español y los Estados que forman parte de EEUU, deberá acudir a las

disposiciones internas de España y de los Estados, en lugar de utilizar los métodos previstos en el Convenio.

La situación es diferente en el caso español en relación al gravamen adicional sobre el impuesto sobre la renta de las CCAA, por cuanto que estamos ante un mismo tributo, aun cuando resulte exigible por diferentes administraciones. El art 6.2 de la LOFCA prohíbe que las CCAA establezcan impuestos cuyos hechos imponibles lo sean a su vez de impuestos estatales. Asimismo, el art. 12 de la LOFCA permite a las CCAA establecer recargos sobre los tributos estatales susceptibles de cesión, entre los cuales se encuentra el IRPF. Éstas, por tanto, no pueden tener un impuesto sobre la renta propio diferente del general, pero sí que pueden establecer recargos que son parte del impuesto general y, por tanto, quedan contemplados en el ámbito del CDI por tratarse del mismo impuesto⁵⁷⁴.

Este artículo difiere substancialmente del MCOCDE por cuanto que este último, además de incluir el Impuesto sobre el Patrimonio, comprende los impuestos exigibles “por cada uno de los Estados contratantes, sus subdivisiones políticas o sus entidades locales”⁵⁷⁵. Por otro lado, el artículo del Convenio es muy similar al art. 2 del MCUSA, que especifica claramente que el convenio únicamente afecta al impuesto federal sobre la renta. Asimismo, este artículo conserva la redacción original del Convenio de 1990.

EEUU (junto con Canadá) ya en las primeras versiones del MCOCDE de 1963 y 1977 formuló una reserva al artículo 2 de dicho modelo en lo referente a la aplicación del MCOCDE a los impuestos exigibles por las subdivisiones políticas y entidades locales para excluir del modelo a los impuestos sobre la renta exigibles por los estados y entidades locales. Una reserva similar ha sido posteriormente introducida por Australia (efectuada en 1977 y cancelada en 2005) y Chile (en 2010)⁵⁷⁶.

⁵⁷⁴ No obstante, como señala CUBERO TRUYO, la tipología de los impuestos autonómicos es tan variada y particular que podríamos cuestionarnos si determinados impuestos constituyen gravámenes sobre la renta o sobre el patrimonio y puedan quedar cubiertos por los Convenios. CUBERO TRUYO, Antonio / DIAZ RAVN, Nicolás. *Convenios para evitar la doble imposición suscritos por España y modelo de la OCDE*, Tirant lo Blanch, 2012, pág. 99

⁵⁷⁵ Art. 2.1 MCOCDE.

⁵⁷⁶ Tal como ha señalado la doctrina, las reservas al MCOCDE no son reservas en el sentido técnico contemplado en el art.2 d) del Convenio de Viena sobre el derecho de los tratados, por cuanto que *strictu sensu* éstas

A pesar de que el ámbito de aplicación del Convenio se limita al impuesto sobre la renta, algunos artículos del Convenio tienen un ámbito mayor y se aplican a otros tributos. Así, el principio de no discriminación, contemplado en el art. 25 del CDI, se extiende a cualquier impuesto u obligación que impongan los Estados contratantes, y el art. 27 amplía la obligación de intercambio de información y asistencia administrativa a los impuestos de cualquier naturaleza o denominación exigibles por los Estados contratantes.

El apartado segundo de este artículo está inspirado en el apartado 4 del MCOCDE y su redacción es prácticamente idéntica tanto a éste como al apartado 4 del art. 2 del MCUSA. Este apartado pretende dar al Convenio estabilidad y vocación de permanencia al establecer que el convenio será de aplicación a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan con posterioridad a la fecha de la firma del Convenio. Este apartado conserva la redacción original de 1990.

En este sentido, se impone a los dos Estados contratantes la obligación de comunicarse las modificaciones que se hayan producido en sus respectivas legislaciones fiscales. Con ello se pretende facilitar y agilizar el proceso de comunicación de los cambios que se producen frecuentemente en la legislación fiscal de cada país, sin necesidad de tener que pasar por el procedimiento formal de efectuar una modificación del Convenio⁵⁷⁷.

La obligación de comunicación se refiere únicamente a las modificaciones en las legislaciones fiscales de EEUU y España, pero no a las modificaciones de otras ramas del Derecho, en línea con lo que establece el MCOCDE, pero es diferente de lo que establece el MCUSA, en el que se prevé que esta obligación de comunicación se extienda a otras leyes (“*taxation or other laws*”). En la Explicación Técnica del MCUSA se menciona como ejemplo de estas otras leyes a las normas que afectan al secreto bancario.

únicamente pueden formularse a un tratado en el momento de obligarse por parte de los Estados y las reservas efectuadas al MCOCDE lo único que hacen es manifestar la posición de un Estado sobre un modelo que no tiene efectos jurídicos en los Estados. BORRÁS RODRÍGUEZ, Alegría. *Problemática General que suscita la aplicación del Convenio* en MARTÍNEZ LAFUENTE, Antonio y Otros. *Estudios sobre el Convenio entre España y Estados Unidos para evitar la doble imposición*, Editorial Gaceta Fiscal, 1991, pág. 56.

⁵⁷⁷ SÁNCHEZ GARCÍA, Nicolás, La Doble Imposición Internacional, *Revista de treball, economia i societat*, nº 16, 2000, pág. 12.

Este artículo debe ponerse en relación con el derecho que el legislador norteamericano se atribuye a modificar unilateralmente los CDI a través de una ley interna posterior (“*treaty overrides*” o derogaciones)⁵⁷⁸. Conforme al art. 2.2, las autoridades competentes de EEUU deberán poner en conocimiento de las autoridades españolas estas modificaciones unilaterales que EEUU pueda efectuar a través de sus normas internas.

En conclusión, el Convenio incluye en su ámbito objetivo los impuestos sobre la Renta y Sociedades, además de unos tributos de menor relevancia propios del ordenamiento jurídico norteamericano. No incluye los impuestos sobre la renta exigidos por los estados norteamericanos, por lo que la eliminación de la doble tributación de estos impuestos deberá hacerse en base a la legislación interna de los Estados, pero sí que están incluidos los recargos que imponen las CCAA en España por tratarse del mismo tributo estatal que es objeto de cesión parcial a las mismas. A pesar del ámbito objetivo mencionado, los artículos 25 (No discriminación) y 27 (Intercambio de información) se aplican a todos los impuestos que existan en el ordenamiento jurídico de ambos Estados.

⁵⁷⁸ Ver Apartado 3. *Tax Treaty Overrides* en el derecho norteamericano del Capítulo II.

3. DEFINICIONES

3.1. Definiciones Generales. 3.1.1 Términos definidos en el Convenio. 3.1.2 Términos no definidos en el Convenio. 3.1.3 Conclusiones. 3.2. Residencia. 3.3. Establecimiento permanente. 3.3.1 Régimen jurídico. 3.3.2 Supuestos no constitutivos de EP. 3.3.3 Obras de instalación y montaje. 3.3.4 La cláusula de no discriminación de los EP. 3.3.5 Cláusula de agencia. 3.3.6 Conclusiones

3.1. DEFINICIONES GENERALES (Art. 3)

El artículo 3, junto a las disposiciones relativas a Residencia (art. 4) y Establecimiento Permanente (art. 5), tiene por objeto facilitar la interpretación de las disposiciones del Convenio. En esta función de interpretación, el Convenio utiliza dos mecanismos: por un lado, se definen una serie de conceptos (contenidos en los arts. 3.1, 4 y 5) y, por otro, se establece una cláusula de carácter general que se remite al ordenamiento jurídico interno del Estado que debe aplicar el Convenio (art. 3.2) para la interpretación de aquellos conceptos que no están definidos en el mismo.

En materia de interpretación, también hay que tener en cuenta lo establecido en la Convención de Viena de 1969⁵⁷⁹, que representa el Derecho internacional general en la materia⁵⁸⁰.

3.1.1 Términos definidos en el Convenio

El apartado primero del artículo 3 contiene la definición de varios términos y conceptos que van a ser utilizados posteriormente en el articulado del Convenio. Sigue una estructura similar a la contenida en el MCOCDE y el MCUSA.

En los apartados a) y b) se definen los términos España y Estados Unidos, respectivamente. En ambos casos se incluye el territorio de las dos naciones, sus aguas territoriales y la zona exterior a su mar territorial en la que, de acuerdo con el Derecho internacional y su legislación interna, los Estados puedan ejercer su jurisdicción o derechos de soberanía⁵⁸¹. En el caso de

⁵⁷⁹ Ver Apartado 4.1 Convención de Viena sobre Derecho de los tratados del Capítulo III.

⁵⁸⁰ TOVILLAS MORÁN, José María. La interpretación de los convenios de doble imposición. *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*, 1996, pág. 117.

⁵⁸¹ En el caso de España, a través de la Ley 15/1978, de 23 de febrero, sobre zona económica (BOE: 23/02/1978), el Estado español ha manifestado que tiene derechos soberanos sobre la zona económica exclusiva de 200 millas

España únicamente se menciona el territorio del Estado español, mientras que en el caso de EEUU se hace mención expresa de que incluye sus Estados y el distrito de Columbia. Asimismo, aunque parezca una obviedad, en el apartado b) se especifica que la expresión “Estados Unidos” se refiere a los “Estados Unidos de América”⁵⁸².

Si bien el término “España” no plantea problemas en cuanto a los territorios que debe comprender, el término “Estados Unidos” requiere alguna precisión adicional. Así, el mismo no comprende el Estado libre asociado de Puerto Rico ni tampoco los otros territorios políticamente asociados a Estados Unidos (*American Samoa, Guam, US Virgin Islands, Northern Mariana Islands*), pero que no forman parte de los 50 estados y el distrito de Columbia que constituyen los Estados Unidos de América.

En la disposición 3ª del Protocolo que acompaña al CDI de 1990 se establece que “las partes han acordado comenzar tan pronto sea posible la negociación de un protocolo para extender la aplicación del presente convenio a Puerto Rico, tomando en consideración las características particulares de la imposición aplicada por Puerto Rico”⁵⁸³. La realidad es que 25 años más tarde no existe todavía este protocolo. Por ello en el apartado 2 del Memorando de Entendimiento (“*Memorandum of Understanding*”) que acompaña al Protocolo de 2013 se establece que los Estados contratantes se comprometen a iniciar conversaciones en el plazo de 6 meses desde su entrada en vigor para la conclusión de un acuerdo adecuado para evitar la doble imposición de las inversiones entre Puerto Rico y España. Mientras no exista este marco jurídico aplicable a Puerto Rico, la doble imposición deberá evitarse a través de los mecanismos previstos en la legislación interna de los Estados.

náuticas a los efectos de la exploración y explotación de los recursos naturales del lecho y del subsuelo marinos y de las aguas supra yacentes. Asimismo, el RD 236/2013, de 5 de abril (BOE: 17/04/2013) establece la Zona Económica Exclusiva de España en el Mediterráneo noroccidental.

⁵⁸² Como nota anecdótica, sirve para diferenciarse de otras naciones que también utilizan el nombre de Estados Unidos en su denominación, como puede ser el caso de México, cuyo nombre oficial es el de Estados Unidos Mexicanos.

⁵⁸³ Puerto Rico tiene un régimen fiscal propio que incluye un Impuesto sobre la Renta con sus propios tipos impositivos, aunque su estructura es similar al de EEUU. En general, los residentes de Puerto Rico, aun siendo nacionales de EEUU, solamente están sujetos a tributación en EEUU por las rentas cuya fuente esté situada fuera de Puerto Rico.

En el apartado d) de este artículo se define el término “persona” como persona física, sociedad o cualquier agrupación de personas. En el apartado e) del mismo se define el término “sociedad” en sentido amplio al incluir a cualquier persona jurídica o cualquier entidad que se considere que tiene personalidad jurídica a efectos impositivos. Quedarán por tanto incluidas en el concepto de sociedad aquellas entidades a las que, careciendo de personalidad jurídica conforme al ordenamiento jurídico civil de los Estados contratantes, la normativa fiscal de los mismos les conceda la consideración de sujetos pasivos u obligados tributarios, como sucede en el caso español con los fondos de inversión, las uniones temporales de empresas, los fondos de capital-riesgo, los fondos de pensiones, los fondos de regulación del mercado hipotecario, y los fondos de titulización hipotecaria y de activos⁵⁸⁴.

En la disposición 4 del Protocolo anexo al Convenio de 1990 se estipula que las agrupaciones de personas “comprenden las herencias yacentes, las fiducias (*trusts*) o las sociedades de personas (*partnerships*)”. Asimismo, el art. 8.3 todavía vigente de la LIRPF establece que “no tendrán la consideración de contribuyente las sociedades civiles, tengan o no personalidad jurídica, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Las rentas correspondientes a las mismas se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente (...)”. El art. 35.4 LGT clarifica que estas entidades tendrán la consideración de obligados tributarios. Por tanto, estas entidades tendrán la consideración de personas a efectos terminológicos para la interpretación del articulado del CDI, a pesar de que, a efectos de la normativa fiscal española interna, no tienen la consideración de contribuyente, por ser entidades en régimen de atribución de rentas y, por tanto, ser únicamente obligados tributarios.

El art. 8.3 LIRPF ha sido recientemente modificado por el art. 1.6 de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, cuya nueva redacción entrará en vigor a 1 de enero de 2016⁵⁸⁵, para mencionar que no tendrán la consideración de contribuyente “las sociedades civiles no sujetas al Impuesto sobre Sociedades”, por lo que *a sensu contrario* tendrán la consideración de contribuyente las sociedades civiles sujetas al IS. Conforme al art. 7.1 de la LIS, serán contribuyentes del IS las

⁵⁸⁴ Art. 7.1 Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto de Sociedades.

⁵⁸⁵ Disposición Final 6 b) de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre.

personas jurídicas, excluidas las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil, por lo que serán objeto del impuesto las sociedades civiles con objeto mercantil⁵⁸⁶.

Cuando se trate de una persona jurídica, o de cualquier otro tipo de entidad que tenga personalidad jurídica a efectos impositivos, el CDI utiliza el término “sociedad”, conforme establece el apartado e) de este artículo.

En el apartado f) se define “empresa de un Estado contratante” como la empresa explotada por un residente de un Estado contratante. Por tanto, el criterio que determina la pertenencia de la empresa a un Estado es el de la residencia del gestor de dicha empresa y no el de la residencia de dicha empresa, aunque normalmente deberían ser coincidentes. Puede suceder, por tanto, que una empresa de un Estado contratante realice toda su actividad en el otro Estado contratante y que, a pesar de ello, se considere que pertenece al Estado mencionado en primer lugar.

En el apartado g) de este artículo del CDI se define el término “nacional” como “i) Toda persona física que posea la nacionalidad de un Estado contratante; y ii) Toda persona jurídica, asociación o entidad constituida conforme a la legislación vigente en un Estado contratante”. Por tanto, para referirse a una persona jurídica, cuando se utilice el término “nacional” habrá que entender que el CDI se refiere a una persona jurídica constituida conforme a la legislación de uno de los Estados contratantes, mientras que cuando se utilice el término “empresa de un Estado contratante” habrá que entender que el CDI se refiere a una persona jurídica explotada por un residente de un Estado contratante con independencia del lugar de constitución de la misma. En la mayoría de los casos ambos términos deberían ser coincidentes, pero en determinadas circunstancias la utilización de un concepto u otro puede comportar resultados distintos en la atribución de las competencias tributarias entre los Estados.

⁵⁸⁶ Las sociedades civiles con objeto mercantil constituirán un tema controvertido, por cuanto que la determinación de lo que debe entenderse por objeto mercantil no resulta pacífica. Por actividad mercantil habrá que entender las actividades reguladas por el derecho mercantil y el Código de Comercio. Asimismo, no queda claro el tratamiento que deberán recibir las sociedades de profesionales.

En el Protocolo de 2013 se añade el subapartado j) en el que se contiene la definición de lo que debe entenderse por “fondo de pensiones” para cada uno de los Estados contratantes, que no existía en el CDI de 1990 y que tampoco existe en el MCOCDE, pero que sí que consta en el art. 3 k) del MCUSA.

En la definición española de fondo de pensiones se incluye todo plan, fondo, mutualidad u otra entidad constituida en España (por tanto, quedarían excluidos los fondos constituidos en el extranjero) (a) cuyo objeto principal sea gestionar el derecho de las personas a cuyo favor se constituye a percibir rentas o capitales por jubilación, supervivencia, viudedad, orfandad o invalidez, y (b) cuyas aportaciones puedan deducirse de la base imponible de los impuestos personales. La deducibilidad fiscal de las aportaciones conforme a la normativa interna, por tanto, es uno de los requisitos en la definición española de fondo de pensiones. La cuestión que surge aquí es si tendrán la consideración de plan de pensiones, conforme a la definición de este apartado, aquellos planes que reciban aportaciones por encima del límite de la deducibilidad establecido en la normativa interna española.

La definición americana de fondo de pensiones se refiere a toda persona constituida en los Estados Unidos y cuyo objeto principal sea (a) gestionar o proporcionar pensiones o prestaciones de jubilación (no se incluyen los demás supuestos mencionados en la definición española) o (b) generar rentas en beneficio de una o más personas constituidas en Estados Unidos, que en términos generales estén exentas de imposición sobre la renta, y cuyo objeto principal es el de gestionar pensiones o prestaciones de jubilación.⁵⁸⁷

3.1.2 Términos no definidos en el Convenio

En el párrafo 2 de este artículo 3, y en línea con lo establecido en el MCOCDE y MCUSA, se establece que, para la aplicación del Convenio por un Estado contratante, cualquier término no definido en el mismo tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que se le atribuya por la legislación interna del Estado que aplica el

⁵⁸⁷ Ver Apartado 6.2. Rentas exentas de tributación del Capítulo I. Ver también Explicación Técnica del MCUSA, página 11, donde se relacionan los planes que, conforme a la normativa interna norteamericana, estarían incluidos en el concepto de “plan de pensiones”.

Convenio relativa a los impuestos que son objeto del mismo (por tanto, legislación sobre el impuesto sobre la renta e impuesto de sociedades), aunque se matiza que ello se produce sin perjuicio de lo establecido en el art. 26 (procedimiento amistoso). A pesar de ser un párrafo de nueva redacción, la única modificación introducida mediante el Protocolo de 2013 es la parte *in fine* del mismo, que señala que prevalecerá el significado atribuido por la legislación fiscal interna del Estado sobre el significado que resultaría de la aplicación de otras ramas del derecho, que también consta en los modelos de referencia.

Por tanto, una vez utilizado el contexto como medio de interpretación, podrá subsidiariamente recurrirse a la legislación interna de los Estados y, en cuanto a esta, únicamente podrá recurrirse a las normas de naturaleza no fiscal cuando la legislación fiscal no contenga la definición o significado del término que se pretende interpretar.

La referencia a la normativa interna produce certeza en la medida en que se limitan posibles diferentes interpretaciones de los términos jurídicos y comporta la ventaja práctica de que los contribuyentes y la administración tributaria y judicial están familiarizados con estos términos⁵⁸⁸. Por otro lado, la posible consecuencia no deseable de tal referencia está en que los Estados contratantes pueden atribuir significados diferentes a los términos del tratado⁵⁸⁹.

Aun cuando el CDI no lo diga expresamente, conforme establecen los Comentarios al MCOCDE y la Explicación Técnica del MCUSA, la referencia a la legislación interna debe entenderse efectuada a la legislación vigente en el momento de la aplicación del Convenio, y no a la que estaba vigente en el momento de la firma del mismo.

Al darse prioridad, en los criterios de interpretación, al contexto en el momento de la firma del Convenio sobre la legislación interna vigente en el momento de la aplicación del mismo, se establece un equilibrio razonable entre la necesidad de mantener los compromisos adquiridos por los Estados en el momento de la firma del Convenio y las exigencias de una realidad

⁵⁸⁸ VOGEL, Klaus, Double Tax Treaties and their Interpretation, *Berkeley Journal of International Law*, Vol. 4, issue 1, 1986, pág. 69.

⁵⁸⁹ VOGEL, Klaus, cit., 1986, pág. 69.

económica y jurídica cambiante que exige que la interpretación del Convenio se adapte a la realidad de los tiempos⁵⁹⁰.

En cuanto a lo que debe entenderse por contexto, los Comentarios al art. 2 del MCOCDE⁵⁹¹ establecen que el contexto está constituido, en particular, por la intención de los Estados contratantes en el momento de la firma del Convenio, así como, en una referencia al principio de reciprocidad en el que está basado el Convenio, el significado que la legislación del otro Estado contratante atribuye al término de que se trate. Si bien la legislación del Estado contratante que no aplique el Convenio puede ser relevante en caso de que se trate de una renta cuya fuente esté situada en el mismo⁵⁹², consideramos que la legislación del Estado contratante que no aplica el Convenio no puede tener primacía sobre la del Estado que lo aplica, por cuanto que el CDI establece precisamente como uno de los criterios de interpretación la legislación del Estado que aplica el Convenio, por lo que no tendría sentido que, a través del contexto, se diera prioridad a la legislación del Estado que no lo aplica. La definición del MCOCDE, por tanto, únicamente podemos tomarla como indicativa de los diferentes elementos que componen el contexto.

Siguiendo con la definición de contexto, el 31.2 del Convenio de Viena sobre derecho de los tratados, señala en materia de interpretación de los tratados, que el contexto “comprenderá, además del texto, incluidos su preámbulo y anexos, (a) todo acuerdo que se refiera al tratado y haya sido concertado entre todas las partes con motivo de la celebración del tratado; (b) todo instrumento formulado por una o más partes con motivo de la celebración del tratado y aceptado por las demás como instrumento referente al tratado.”⁵⁹³

La determinación del texto (de alguna manera es redundante considerar el texto parte del contexto), preámbulo y anexos del CDI España-EEUU resulta clara. El texto del convenio incluye el protocolo que acompaña al Convenio de 1990 por cuanto que, como consta en el mismo, forma parte integrante del Convenio. El preámbulo incluiría la breve introducción que

⁵⁹⁰ Comentarios MCOCDE 2010, art. 13.2, apartado 13, pág. 85.

⁵⁹¹ MCOCDE, párrafo 12, pág. 84.

⁵⁹² TOVILLAS MORÁN, José María. La interpretación de los convenios de doble imposición. *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*. Núm. 0. Diciembre 1996, pág. 125.

⁵⁹³ Ver Apartado 4.1. Convención de Viena sobre derecho de los tratados del Capítulo II.

contiene el Convenio, cuya utilidad a efectos interpretativos es irrelevante. El CDI carece de anexos, por cuanto que consideramos que el Protocolo que lo acompaña forma parte del texto integrante del Convenio. Generalmente resulta más complicado determinar lo que debe entenderse por los otros elementos del contexto mencionados en el art. 31.2 del Convenio de Viena⁵⁹⁴.

Los acuerdos referidos al tratado y concertados por las partes (apartado (a)) incluirían los acuerdos firmados con ocasión de la celebración del Convenio, esto es, coetáneos al mismo. Conforme señala la doctrina, este tipo de acuerdos deben tener como elemento definitorio su predisposición o tendencia a coincidir con lo estipulado en el Convenio⁵⁹⁵. Consideramos que el Acuerdo amistoso de 2006 relativo a sociedades limitadas y otras entidades mercantiles⁵⁹⁶ no tiene la consideración de contexto, sino que se trata simplemente de un acuerdo ulterior entre las partes acerca de la interpretación del tratado en el sentido establecido en el art. 31.3 de la Convención de Viena de 1969⁵⁹⁷.

Los instrumentos formulados por una o más partes (apartado (b)) con motivo de la celebración del tratado y aceptados por las demás como instrumento referente al tratado incluirían las declaraciones que los Estados contratantes hacen en el momento de la conclusión del tratado y que ambos Estados contratantes aceptan⁵⁹⁸.

En cuanto a otros elementos de interpretación, consideramos que el MCOCDE y sus Comentarios deben ser considerados como un elemento más de interpretación del CDI

⁵⁹⁴ GARCÍA NOVOA, César. La Convención de Viena y la interpretación de los Convenios de Doble Imposición, pág. 767, en SERRANO ANTÓN, Fernando y otros, *Fiscalidad y Globalización* (obra colectiva), Thomson Reuters Aranzadi, 2012, pág. 766.

⁵⁹⁵ BARIATTI, Stefania, L'interpretazione delle convenzioni internazionali di diritto uniforme, CEDAM, Padova, 1986, pág. 188, citado en GARCÍA NOVOA, César. La Convención de Viena y la interpretación de los Convenios de Doble Imposición, pág. 767, en SERRANO ANTÓN, Fernando y otros, *Fiscalidad y Globalización* (obra colectiva), Thomson Reuters Aranzadi, 2012.

⁵⁹⁶ Ver apartado 1. Introducción de este Capítulo V.

⁵⁹⁷ Art. 31.3. "Juntamente con el contexto, habrá de tenerse en cuenta: a) todo acuerdo ulterior entre las partes acerca de la interpretación del tratado o de la aplicación de sus disposiciones; b) toda práctica ulteriormente seguida en la aplicación del tratado por la cual conste el acuerdo de las partes acerca de la interpretación del tratado; c) toda forma pertinente de derecho internacional aplicable en las relaciones entre las partes."

⁵⁹⁸ GARCÍA NOVOA, César. La Convención de Viena y la interpretación de los Convenios de Doble Imposición, pág. 767, en SERRANO ANTÓN, Fernando y otros, *Fiscalidad y Globalización* (obra colectiva), Thomson Reuters Aranzadi, 2012, pág. 766.

España-EEUU, teniendo en cuenta que España y Estados Unidos son miembros de la OCDE y, por tanto, han participado, de modo directo o indirecto, en la redacción de los mismos, y que el CDI sigue el contenido del MCOCDE. Siguiendo a GARCÍA NOVOA, consideramos que el MCOCDE podría encajar dentro de los acuerdos que se refieran al tratado y hayan sido concertados entre las partes con motivo de la celebración del tratado, o en los instrumentos formulados por una o más partes con motivo de la celebración del tratado y aceptado por las demás como instrumento referente al tratado mencionados en el art. 31.2 del Convenio de Viena⁵⁹⁹. En cuanto a los Comentarios, siguiendo también a esta autor, consideramos que tendrían inclusión en las reglas complementarias de interpretación recogidas en el art. 32 de la Convención de Viena⁶⁰⁰.

Por otro lado, consideramos que la Explicación Técnica del CDI España-EEUU constituye un elemento de interpretación de la posición de una de las dos partes contratantes del Convenio, pero no tiene la consideración de contexto en el sentido del art. 3.2. CDI por no ser coetánea a la conclusión del convenio, pero, sobre todo, por no estar expresamente aceptada por España. Lo mismo puede decirse del MCUSA y de la Explicación Técnica del mismo.

Por último, en caso de que no puede resolverse la interpretación de un término conforme a la normativa interna de los Estados, o en caso de interpretación conflictiva entre ambas normativas, podrá recurrirse al procedimiento amistoso previsto en el art. 26 del CDI ante las autoridades competentes de los Estados contratantes que veremos más adelante.

3.1.3. Conclusión

Este artículo no presenta cambios significativos con respecto al Convenio de 1990, ya que las únicas novedades las constituyen la inclusión de la definición de plan de pensiones y la adición de una clarificación al apartado 2 en el que se remite a la legislación interna del Estado que debe aplicar el Convenio.

⁵⁹⁹ GARCÍA NOVOA, César, 2012, cit., pág. 775.

⁶⁰⁰ GARCÍA NOVOA, César, 2012, cit., pág. 778.

Continúa pendiente la negociación de un Convenio que regule la fiscalidad de las inversiones entre España y Puerto Rico, para lo que el Protocolo de 2013 establece un plazo de 6 meses para su conclusión. Está por ver si se cumplirá dicho propósito o si simplemente será ignorado como sucedió con el Convenio de 1990.

El apartado 2 de este artículo es el más relevante del mismo, por cuanto que, siguiendo al MCOCDE, se remite a la legislación interna del Estado que debe aplicar el Convenio para la interpretación de los términos no definidos en el Convenio que, como veremos en las siguientes páginas, son muy numerosos.

3.2 RESIDENCIA (Art. 4)

La residencia en uno de los Estados contratantes es el criterio determinante para poder beneficiarse de las disposiciones del Convenio. En EEUU la nacionalidad es también criterio de sujeción a la normativa fiscal norteamericana, aunque, a efectos del Convenio, la nacionalidad no es el punto de conexión que determina la recepción de los beneficios de éste, sino que únicamente legitima a EEUU a continuar sujetando a tributación a sus propios nacionales.

Conforme señalan los comentarios al art. 4 del MCOCDE, las tres funciones fundamentales del concepto de residente de un Estado contratante son:

- a) La determinación del ámbito subjetivo de aplicación de un convenio;
- b) La resolución de los casos en que la doble imposición se produzca como consecuencia de la doble residencia; y
- c) La resolución de los casos en que la doble imposición resulte del gravamen en el Estado de residencia y en el Estado de la fuente.

El art. 4 del CDI contempla el concepto de residencia a efectos del Convenio, aunque en el mismo no se contiene una definición de lo que debe entenderse por residencia, sino que el artículo se remite directamente a la legislación interna de cada Estado contratante. Conforme

al art. 4.1, “la expresión “residente de un Estado contratante” significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sometida a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de constitución o cualquier otro criterio de naturaleza análoga”.

A continuación, en este mismo párrafo se señala que no tendrán la condición de residentes las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por las rentas que obtengan de fuentes situadas en ese Estado⁶⁰¹. Este párrafo debe interpretarse en el sentido de que la residencia debe tener sustancia y, por tanto, no tendrán la condición de residentes aquellos que están sujetos a tributación únicamente por obligación real⁶⁰². Es la vinculación con un determinado Estado mediante criterios como el de residencia o domicilio lo que generará la obligación personal de tributación por la renta mundial.

Conforme a la normativa española, se consideran residentes (art. 9 LIRPF) a aquellas personas físicas en las que dé alguna de estas circunstancias: a) Que hubiesen residido en territorio español más de 183 días durante el año natural, para cuyo cálculo se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país⁶⁰³; b) Que radique es España, de forma directa o indirecta, el núcleo principal de sus actividades o intereses económicos. Este mismo artículo establece una presunción *iuris tantum* de residencia en territorio español cuando residan en él el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad⁶⁰⁴. Asimismo, el art. 8.2 de la LIRPF establece que no perderán la condición

⁶⁰¹ En base a esta disposición, el miembro de una representación diplomática española en EEUU que obtiene rentas del capital en EEUU, estará sujeto a tributación por las mismas en EEUU, pero no por ello se considerará residente de EEUU a efectos del Convenio. Del mismo modo, una empresa residente en España que posea un EP en EEUU, las rentas del cual estarán sujetas a tributación en EEUU, no se considerará residente en EEUU por la existencia del EP.

⁶⁰² AVI YONAH, Reuven S. US Treaty Anti-Avoidance rules: an overview and assessment, *University of Michigan Law & Economics Working Papers*, Paper 45, 2012, pág. 27.

⁶⁰³ Debido a la dificultad de efectuar el cálculo exacto de los días y de la falta de control del mismo por parte de la administración tributaria, la ley ordena que para computar el plazo se incluirán las ausencias esporádicas. Para que se inicie el cómputo del plazo bastará una presencia significativa en territorio español y éste no se destruirá o paralizará por ausencias esporádicas, a menos que sea acreditada la residencia fiscal en otro país. CARMONA FERNÁNDEZ, NÉSTOR; Residencia fiscal de personas físicas y entidades; cambios de residencia y estatutos singulares, en SERRANO ANTÓN, Fernando y otros, *Fiscalidad Internacional* (obra colectiva), Centro de Estudios Financieros, 2010, pág. 125 y ss,

⁶⁰⁴ En caso de que residan en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad del contribuyente, éste se presume residente, con independencia de la presencia física del mismo o de la localización de sus intereses económicos. Se trata de un orden de prelación de carácter presuntivo y que puede destruirse si el

de contribuyentes del IRPF las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio considerado como paraíso fiscal. Esta regla opera como una presunción *iure et de iure* y se aplicará en el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cuatro períodos impositivos siguientes. En el ámbito interno español, hay que efectuar una mención del régimen especial aplicable a trabajadores desplazados al territorio español contemplado en el art. 93 LIRPF, que permite a estos trabajadores optar por tributar por el IRPF o por el IRNR, en este último caso con unos tipos impositivos significativamente más favorables⁶⁰⁵. Conforme a lo señalado en el Capítulo I, no existe en la normativa interna norteamericana un régimen similar que dé un tratamiento fiscal favorable en EEUU a los trabajadores desplazados del extranjero.

En cuanto a las personas jurídicas, se consideran residentes en España aquéllas que se hayan constituido conforme a las normas españolas o que tengan su domicilio social o sede de dirección efectiva en territorio español (art. 8 LIS).

Ha habido abundante jurisprudencia española sobre la materia que ha priorizado la voluntad de permanencia en un lugar determinado y la existencia del centro de intereses vitales como criterios determinantes de la residencia en un determinado Estado, por ser un elemento que es más difícilmente manipulable⁶⁰⁶.

contribuyente aporta prueba en contrario. El texto de la ley se refiere únicamente a la institución del matrimonio sin incluir en esta presunción las parejas de hecho. CARMONA FERNÁNDEZ, NÉSTOR, 2010, cit., pág. 122 y ss. La ley basa esta presunción en una circunstancia igual a la que pretende probar y a través de la misma el legislador conforma un criterio similar al denominado “centro de interés vitales” contenido en el MCOCDE y en el CDI España-USA. CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor; SERRANO ANTÓN, Fernando; BUSTOS BUIZA, José Antonio. Algunos Aspectos Problemáticos de la Fiscalidad de No Residentes. *Documentos*. Doc. nº 24/02. Instituto de Estudios Fiscales. 2002, pág. 21.

⁶⁰⁵ El régimen de estos trabajadores está contemplado en el art. 93 de la LIRPF, modificado por la Ley 26/2014, y en los arts. 113 a 120 del RIRPF. Conforme a este régimen, los trabajadores únicamente tributarán por las rentas de fuente española, y las rentas del trabajo estarán sujetas al tipo impositivo propio de la normativa del IRNR (24%) con el límite de 600.000 €, a partir del cual pasarán a aplicarse el tipo del 45%. Para las rentas del capital, se aplican los tipos del 19% (<€6.000), 21% (<€44.000) y 23% (en adelante).

⁶⁰⁶ Ver Sentencias TS 4 de julio de 2006 (Suiza) y TS de 15 de diciembre de 2005 (Suiza) que establecen primacía de centro de intereses vitales a pesar de aportación de certificado de residencia en Suiza; Sentencias AN de 15 de febrero de 2001 (residencia en Suiza); Sentencia AN de 11 de noviembre de 2002 (residencia en Andorra).

La determinación de la residencia de las personas físicas, según la normativa fiscal norteamericana, está contemplada en la sección 7701 IRC⁶⁰⁷. En general, la residencia de las personas físicas viene determinada por la posesión de la condición de residente permanente o por la presencia física en EEUU de un número determinado de días en el año natural y en los dos años anteriores. En cuanto a las personas jurídicas, la normativa norteamericana considera residentes a aquéllas que se hayan constituido conforme a la legislación federal o de cualquiera de los estados que forman parte de la unión (art. 7701 IRC).

Cuando en virtud de la legislación interna de los Estados una misma persona física o jurídica se considere residente de ambos Estados contratantes, el Convenio prevé unos mecanismos para determinar la residencia de dicho sujeto pasivo, que varían según se trate de una persona física o jurídica. En estos casos, la legislación interna de los Estados se verá sustituida por los criterios establecidos en este artículo del Convenio.

Los conflictos en la determinación de la condición de residente de una persona física se producirán por la discrepancia entre los factores presencial, económico y familiar utilizados en el ordenamiento jurídico español y los factores presencial y de residencia permanente utilizados en el ordenamiento jurídico norteamericano⁶⁰⁸. Estos conflictos deberán resolverse conforme a los siguientes criterios de preferencia establecidos en el art. 4.2 del CDI (*tie-break rules*), que se aplican sucesivamente, y que otorgan preferencia al vínculo con un Estado frente al otro:

a) El sujeto pasivo se considerará residente del país donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si la tuviere en ambos Estados se considerará residente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales). Lo relevante de este criterio es el carácter permanente de la vivienda⁶⁰⁹.

⁶⁰⁷ Ver apartado 3.3. Residencia del Capítulo I.

⁶⁰⁸ Ver apartado 3.3. Residencia del Capítulo I.

⁶⁰⁹ Conforme al MCOCDE, por vivienda permanente debe entenderse aquella que la persona física ha amueblado y reservado para su uso permanente, lo cual significa que la persona física ha dispuesto lo necesario para que el alojamiento esté disponible en cualquier momento, de una manera continuada y no ocasionalmente para estancias que, por las razones que las motiven, han de ser necesariamente de corta duración (viajes de placer, de negocios, de estudios, asistencia a cursos en escuelas, etc.). Comentarios al MCOCDE, 2010, pág. 90. El MCUSA no contiene ninguna definición de vivienda permanente.

b) Si el sujeto pasivo no tuviere una vivienda a su disposición en ninguno de los Estados y no pudiere determinarse donde tiene el centro de intereses vitales, se le considerará residente del Estado donde viva habitualmente.

c) Si el sujeto pasivo viviera habitualmente en ambos Estados, o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente del Estado del que sea nacional.

d) Finalmente, si la persona física fuere nacional de ambos Estados, o no lo fuere de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los Estados contratantes resolverán el caso mediante acuerdo amistoso.

Este art. 4.2 sigue al MCOCDE y al MCUSA en la determinación de estos criterios.

Conforme establecen los Comentarios al MCOCDE, los hechos a tomar en consideración, a los efectos de las reglas especiales, serán aquellos que se produzcan durante el período en que la residencia del contribuyente afecta a la sujeción a imposición a un determinado Estado⁶¹⁰. A diferencia de lo que sucede en otros ordenamientos jurídicos, España no acepta la fragmentación de periodos impositivos por cambio de residencia⁶¹¹, por lo que la sujeción como residente o no residente afecta a todo el periodo impositivo (no se puede ser residente parte del periodo impositivo y no residente el resto), debido a la ausencia de periodos impositivos más cortos que el año natural por el cambio de residencia. Por ello España efectuó una observación a los Comentarios al MCOCDE⁶¹², conforme a la cual se requerirá un procedimiento amistoso para determinar la fecha a partir de la cual el contribuyente tendrá la consideración de residente de uno de los Estados contratantes.

La postura mantenida por la normativa española generará diferencias y posibles conflictos con EEUU, en la medida en que éste acepta la fragmentación del periodo impositivo y, por tanto,

⁶¹⁰ Comentarios MCOCDE 2010, párrafo 10, pág. 89.

⁶¹¹ Arts. 12 y 13 LIRPF.

⁶¹² Comentarios al MCOCDE 2010, párrafo 26, pág. 93.

un contribuyente puede tener la consideración de residente y no residente dentro de un mismo año natural conforme a la normativa americana.

Asimismo, cuando se trate de personas físicas, el apartado 5 del protocolo anejo al CDI señala que, a efectos del art. 4.1, un nacional de EEUU, o un extranjero con permiso de residencia permanente en EEUU (titular de “carta verde”), se considerará residente de los EEUU solamente si esta persona física tiene una presencia sustancial en los EEUU o si debe de ser considerada residente de los EEUU con arreglo a los subapartados a) y b) del (artículo 4.2)⁶¹³.

De conformidad con este apartado 5, un nacional norteamericano, o un extranjero titular de un permiso de residencia permanente (tarjeta verde o “*green card*”), únicamente serán considerados residentes de EEUU a los efectos del Convenio, si tienen una presencia sustancial en EEUU (concepto no definido en el Convenio), o tienen en ese país una vivienda permanente a su disposición, su centro de intereses vitales o viven en él habitualmente. Con ello se excluye acertadamente de la consideración de residente a efectos del Convenio, en primer lugar, a los nacionales americanos que no residieren efectivamente en EEUU o carecieren de vínculos con el país y, en segundo lugar, a los titulares de una tarjeta de residencia permanente que, a pesar de residir en el extranjero, mantienen dicha tarjeta en vigor conforme a la normativa americana de inmigración, pero que tampoco residen efectivamente en el país o carecen de vínculos con el mismo. Estos individuos no podrán beneficiarse de las disposiciones previstas en el Convenio para los residentes, a pesar de que continuarán sujetos a tributación en EEUU conforme a la normativa interna del país.

Cuando las personas jurídicas sean residentes de ambos Estados conforme a la normativa interna de los mismos, el art. 4.3 del Convenio establece que las autoridades competentes de ambos Estados resolverán la cuestión de mutuo acuerdo. A falta de acuerdo de las autoridades competentes, la persona jurídica no se considerará residente de ninguno de los Estados excepto en cuanto a los pagos de dividendos, intereses y cánones efectuados por la misma. En

⁶¹³ Esta disposición restringe a efectos del Convenio el concepto de residencia previsto en la legislación interna de EEUU, conforme al cual, al titular de un permiso de residencia permanente, se le considera residente a efectos fiscales. Ver Apartado 3.3 Residencia del Capítulo I. Por tanto, a efectos del Convenio, no basta ser titular de una tarjeta de residencia (*green card*) para tener la condición de residente.

consecuencia, esta persona jurídica no podrá obtener los beneficios del Convenio, excepto en el caso de las rentas pasivas mencionadas.

Este apartado relativo a las personas jurídicas discrepa de lo establecido en el art. 4.3 del MCOCDE, conforme al cual la persona jurídica se consideraría residente del Estado donde se encuentre la sede de la dirección efectiva de la misma, precepto con respecto al cual EEUU tiene formulada una reserva. También difiere del MCUSA, conforme al cual, cuando una persona jurídica resulte residente de ambos Estados contratantes, se considerará residente del Estado, o subdivisión política del mismo (en este caso, el precepto está pensado para los estados que forman parte de EEUU), conforme a cuya normativa se haya constituido la sociedad y, en defecto de este criterio, el modelo americano se remite al procedimiento amistoso entre los Estados. Por tanto, el precepto contenido en el Convenio España-EEUU no se ha inclinado por ninguno de los criterios establecidos en los modelos de referencia, y los Estados contratantes han optado por recurrir directamente al procedimiento amistoso entre los Estados.

En conclusión, este artículo mantiene en el Protocolo de 2013 la redacción original del Convenio de 1990. El artículo está basado en el MCOCDE, tanto en cuanto a la definición de residencia, como en los criterios para la resolución de los conflictos de residencia de las personas físicas.

Discrepa con el MCOCDE en cuanto a la resolución de los conflictos de residencia de las personas jurídicas, para lo que el Convenio se remite al procedimiento amistoso entre los Estados, mientras que el modelo de referencia lo resuelve recurriendo al criterio de la sede de la dirección efectiva de la empresa. También deberá recurrirse al procedimiento amistoso entre los Estados para la resolución de los conflictos que se produzcan por la fragmentación del periodo impositivo.

Finalmente, la disposición 5 aneja al Convenio regula acertadamente la situación de los nacionales americanos y titulares de un permiso de residencia permanente, colectivos que están sujetos a tributación en EEUU por la normativa interna del país, y los excluye de la

consideración de residente y, por tanto, de la aplicación de los beneficios del Convenio, a menos que tengan una presencia sustancial en el país o deban ser considerados residentes de aquel país conforme a los criterios del art. 4.

3.3. ESTABLECIMIENTO PERMANENTE (Art. 5)

3.3.1. Régimen jurídico

El art. 5 del CDI España-EEUU define el establecimiento permanente como “un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad”. Esta breve definición es idéntica a la contenida en el art. 5.1 del MCOCDE⁶¹⁴ y en el art. 5.1 del MCUSA.

En la definición de EP encontramos tres condiciones o criterios⁶¹⁵: la existencia de un lugar de negocios, la fijeza de la instalación⁶¹⁶, y realización de las actividades de la empresa en ese lugar fijo. El MCUSA sigue al MCOCDE en materia de EP y ambos se diferencian del MCONU en que éste último amplía el concepto de EP, estableciendo menos requisitos y más sencillos de cumplir para que exista un EP, para extender consiguientemente el principio de imposición en el Estado de la fuente⁶¹⁷. ELVIRA BENITO define el EP como un lugar de negocios que forma parte de una casa central, ambos vinculados a dos poderes tributarios distintos, en el cual la casa central realiza una actividad económica⁶¹⁸, aludiendo a tres

⁶¹⁴ En los Comentarios al MCOCDE, 2010, pág. 95, se especifica que la definición del EP contiene los siguientes elementos: - Un “lugar de negocios”, esto es, de instalaciones como, por ejemplo, un local o, en determinados casos, maquinaria o equipo; - este lugar de negocios debe ser “fijo”, esto es, debe estar establecido en un lugar determinado y con cierto grado de permanencia; - la realización de las actividades de la empresa mediante este lugar fijo de negocios. Asimismo, dichos comentarios definen el “lugar de negocios” como cualquier local, instalaciones o medios materiales utilizados para la realización de las actividades de la empresa, sirvan o no exclusivamente a ese fin.

⁶¹⁵ GARCÍA PRATS, Francisco Alfredo. *El establecimiento permanente: análisis jurídico-tributario internacional de la imposición societaria*, Técnos, 1996, pág. 97.

⁶¹⁶ Sobre el carácter fijo del lugar de negocios, ver Resolución del TEAC de 6 de mayo de 1988.

⁶¹⁷ SERRANO ANTÓN, Fernando, Los aspectos fiscales internacionales de los establecimientos permanentes, en SERRANO ANTÓN, Fernando y otros, *Fiscalidad Internacional* (obra colectiva), Centro de Estudios Financieros, 2010, pág. 195.

⁶¹⁸ ELVIRA BENITO, David. *El Establecimiento permanente. Análisis de su definición y supuestos constitutivos en Derecho Español*, Editorial Tirant lo Blanc, 2007, pág. 50.

elementos que confluyen en el concepto EP: la casa central o matriz, el lugar de negocios y la coexistencia de sendos poderes tributarios. Resulta irrelevante el título jurídico⁶¹⁹ (propiedad, arrendamiento u otro similar) en virtud del cual la empresa pueda utilizar el establecimiento, ya que lo realmente relevante es que la empresa lo tenga a su disposición y lo esté utilizando⁶²⁰.

Este artículo conserva la redacción original de 1990, excepto en lo que respecta a las obras de instalación y montaje.

El concepto de EP es relevante en la medida en que constituye el punto de conexión entre las actividades empresariales o de negocios efectuadas por un no residente (persona física o jurídica) y el Estado donde se realizan estas actividades⁶²¹. El principio de EP comporta que se sometan a tributación en el Estado de situación del EP las rentas que se obtienen a través del mismo⁶²². La existencia de EP será el criterio para la determinación del Estado en el que se produzca la tributación de los beneficios obtenidos como consecuencia de una actividad económica. Así, el art. 7.1 del CDI España-EEUU establece que los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a menos que la empresa realice o haya realizado actividades en el otro Estado contratante mediante un EP situado en ese otro Estado. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que puedan atribuirse a ese EP. En consecuencia, el principio de EP libera de tributación en la fuente a las transacciones de carácter ocasional y a aquellas actividades continuadas que no requieran la presencia de un EP en el país de la fuente⁶²³.

El EP constituye una excepción a los criterios personales de sujeción por residencia o nacionalidad en la tributación de las rentas y supone aplicar el principio de territorialidad, conforme al cual tributarán los rendimientos en el Estado en que se encuentre el EP.

⁶¹⁹ Ver Resolución del TEAC de 6 de mayo de 1998 sobre el concepto de instalación de negocios.

⁶²⁰ CHECA GONZÁLEZ, Clemente, *Impuesto sobre la renta de no residentes*, Aranzadi, 2002, pág. 227

⁶²¹ Sobre el concepto de EP, ver Sentencia de la AN de 18 de enero de 2001.

⁶²² ELVIRA BENITO, David, 2007, cit, pág. 198.

⁶²³ PELEGRI GIRÓN, Juan, Los establecimientos permanentes y los agentes independientes, en MARTÍNEZ LAFUENTE, Antonio (obra colectiva). *Estudios sobre el Convenio entre España y Estados Unidos para evitar la doble imposición*. Editorial Gaceta Fiscal. 1991, pág.183.

En línea con el MCOCDE, la existencia de un EP goza de un tratamiento fiscal diferenciado en el CDI España-EEUU, de tal manera que será determinante del régimen fiscal y de los tipos impositivos aplicables a las rentas en varios de los artículos del Convenio. La presencia de un EP comportará que todos los rendimientos atribuidos al mismo estén sujetos a tributación en el Estado donde se encuentre situado dicho EP, con independencia de la naturaleza de estos rendimientos. Los tipos reducidos previstos en el Convenio para la tributación en la fuente no resultarán aplicables cuando las rentas se hayan obtenido a través de un EP.

En consecuencia, las empresas españolas que tengan un EP en EEUU deberán tributar conforme al Impuesto de Sociedades norteamericano y las personas físicas españolas que actúen a través de un EP en EEUU deberán tributar conforme al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en las condiciones establecidas por la normativa interna de aquel país. La misma situación se dará con respecto a la normativa española cuando se trate de personas físicas o jurídicas norteamericanas que actúen a través de EP en España, cuyos rendimientos estarán sujetos a tributación en España en las condiciones establecidas por la normativa española interna.

En el apartado 2 del artículo 5, en una transcripción literal de los artículos del MCOCDE y del MCUSA, y con ánimo de darle más contenido a la definición del apartado 1, se menciona que la expresión “establecimiento permanente” comprende en especial las siguientes localizaciones:

- a) Las sedes de dirección,
- b) Las sucursales,
- c) Las oficinas,
- d) Las fábricas,
- e) Los talleres, y
- f) Las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.

Esta lista debe entenderse que es enunciativa y no exhaustiva, ya que en el párrafo que la antecede se señala que el concepto de EP comprende “en especial” estas categorías. Asimismo, debe entenderse que existe una primacía de la cláusula general de EP definida en el apartado primero⁶²⁴, que es prevalente sobre los supuestos de este apartado⁶²⁵, de tal manera que los Estados deberán interpretar esta lista de modo que constituirán EP si cumplen las condiciones mencionadas en el apartado primero⁶²⁶.

En la medida en que este artículo conserva la redacción original de 1990 con la excepción del párrafo 3 relativo a obras de instalación y montaje), no contiene ninguna disposición especial que atienda a los desafíos que el desarrollo de las actividades empresariales a través del comercio electrónico, que permite tener presencia comercial en un país (a través de una página web o de un servidor), presenta al concepto de EP y, en particular, a su condición de lugar fijo de negocios que requiere presencia física en un Estado⁶²⁷. El MCUSA tampoco contiene ninguna referencia al respecto, a pesar de ser EEUU uno de los países donde el comercio electrónico tiene mayor implantación⁶²⁸.

Conforme señala la doctrina norteamericana, la OCDE ha adoptado un papel de liderazgo en el establecimiento de principios rectores y reglas para el tratamiento fiscal de las transacciones internacionales de comercio electrónico⁶²⁹, aunque la OCDE se ha limitado a recogerlos en los

⁶²⁴ ELVIRA BENITO, David, 2007, cit., pág. 321.

⁶²⁵ GARCÍA PRATS, Francisco Alfredo, 1996, cit., pág. 102, refiriéndose este autor al MCOCDE.

⁶²⁶ Comentarios MCOCDE, 2010, pág. 101

⁶²⁷ Sobre el impacto del comercio electrónico en el concepto de EP, ver CALVO VÉRGEZ, Juan, Una aproximación a las principales cuestiones derivadas de la fiscalidad del comercio electrónico, *Doc. 03/09, Instituto de Estudios Fiscales*, 2009, pág. 38 y ss; ELVIRA BENITO, David, *El establecimiento permanente. Análisis de sus definiciones y supuestos constitutivos en derecho español*, Tirant lo Blanch, 2007, págs. 407 y ss; CALVO BUEZAS, Jerónimo, El concepto de establecimiento permanente y el comercio electrónico, *Cuadernos de Formación, Instituto de Estudios Fiscales*, Vol. 6/2008; GARCÍA NOVOA, Consideraciones sobre la tributación del comercio electrónico, *Quincena Fiscal*, núm. 15, 2001, págs. 21 y ss.; ROSEMBUJ, Tulio, *Derecho fiscal internacional*, PPU, 2001, pág. 109 y ss.; HURTADO GONZÁLEZ, Juan Francisco., "La aplicación del concepto de establecimiento permanente a la tributación del comercio electrónico", *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 107, 2000, pág. 379-412; ELVIRA BENITO, David, "El concepto de establecimiento permanente ante el comercio electrónico: una revisión necesaria", *Impuestos*, 23, 2000, pág 9-31.

⁶²⁸ Para un análisis del impacto del comercio electrónico en el concepto de EP, ver SPRAGUE, Gary D & HERSEY, Raquel, Permanent Establishment and internet-enabled enterprises: the physical presence and contract concluding dependent agent tests, *Georgia Law Review*, Vol. 38, 2003, pág. 299 y ss. Ver también BORKOWSKI, Susan, Electronic Commerce, Transnational Taxation, and Transfer Pricing: Issues and Practices, *The International Tax Journal*, 2002.

⁶²⁹ COCKFIELD, Arthur J. The rise of the OECD as informal world tax organization through national responses to e-commerce tax challenges, *Yale Journal of Law and Technology*, Vol. 8, Article 5, 2006, pág. 136 y ss.

Comentarios y no en el texto del modelo⁶³⁰. En consecuencia, deberemos guiarnos por los Comentarios al MCOCDE para establecer los criterios que determinan la existencia de un EP en el marco del comercio electrónico.

Los Comentarios al MCOCDE efectúan una serie de aclaraciones para determinar si determinadas operaciones de comercio electrónico en un país puede ser constitutivas de EP⁶³¹. En el ámbito de la OCDE se creó en 1999 el *Technical Advisory Group* con la finalidad de examinar el impacto del comercio electrónico en las normas de tributación de beneficios empresariales y proponer recomendaciones. Este grupo publicó un informe en 2002 que incluye sugerencias para la clarificación de lo que debe entenderse por EP en el marco del comercio electrónico⁶³².

Conforme a los Comentarios al MCOCDE, un servidor que almacena una página web (*cibersitio*)⁶³³, mediante el cual se accede a la misma, es parte de un equipo con ubicación física y tal localización puede ser considerada un EP, por constituir un “lugar fijo de negocios” de la empresa que explota el servidor⁶³⁴. Por otro lado, una página web que sea una combinación de aplicaciones informáticas (*software*) y datos electrónicos no constituye por sí mismo un bien tangible y no tiene una localización que constituya un "lugar de negocio", ya que para albergar las aplicaciones informáticas y los datos contenidos en ella no es necesaria

⁶³⁰ Conforme señala VEGA BORREGO, resulta paradójico que sea la OCDE, el propio organismo que representa a los Estados que otorgan preferencia al principio de personalidad, quien esté realizando importantes esfuerzos para aplicar el concepto de EP al comercio electrónico. Si se parte de la premisa de que la OCDE y los Estados que la integran otorgan preferencia a la tributación en el Estado de residencia, no debería existir un interés relevante por parte de la OCDE, y de los países que representa, en aplicar el concepto de EP al comercio electrónico, ya que el concepto de EP comporta la atribución de competencias tributarias en exclusiva al Estado de la fuente. VEGA BORREGO, Félix Alberto, Las cláusulas de Limitación de beneficios en los convenios para evitar la doble imposición, *Instituto de Estudios Fiscales, Inv. Jurídica* n° 1/03, 2003, pág. 24.

⁶³¹ Comentarios al MCOCDE, 2010, cit., pág.113 y ss. Estas aclaraciones tienen su origen en el informe *Clarification on the application of the permanent establishment definition in e-commerce: changes to the Commentary on the model tax convention on article 5* producido por el Comité de la OCDE de Asuntos Fiscales a 22/12/2000 que puede localizarse en: <http://www.oecd.org/ctp/treaties/1923380.pdf>

⁶³² El informe puede localizarse en <http://www.oecd.org/tax/treaties/35869032.pdf> Este mismo grupo publicó el informe *Attribution of profits to a permanent establishment involved in electronic commerce transactions* publicado en 2001, en el que se analizan cuestiones relativas a precios de transferencia derivados de la asignación de beneficios a un EP involucrado en actividades de comercio electrónico, que puede localizarse en <http://www.oecd.org/ctp/treaties/1923312.pdf>

⁶³³ Sobre servidores, ver Resolución TEAC de 28 de febrero de 2008, en la que una empresa residente en EEUU presta servicio de alojamiento a entidad residente en España. El TEAC consideró como cánones las rentas pagadas por el uso del servicio de alojamiento, aunque estimó parcialmente la reclamación contra la liquidación.

⁶³⁴ Comentarios MCOCDE, 2010, pág. 114

la existencia de locales, maquinaria, o equipos, por lo que la página web no tendría la consideración de EP⁶³⁵. Tampoco sería constitutivo de EP la utilización de un operador de servicios de internet (ISP) que hospeda la página web través de la cual se presta la actividad, por cuanto que estos contratos ordinariamente no implican que el servidor y su localización estén a disposición de la empresa y, en consecuencia, la empresa no tiene presencia física en esa ubicación⁶³⁶. Los Comentarios distinguen, por tanto, entre el equipo informático y los datos y programas almacenados o utilizados en ese equipo.

Conforme se ha dicho anteriormente, téngase en cuenta que el CDI España-EEUU únicamente afecta a los impuestos federales sobre la renta y sociedades. En consecuencia, las disposiciones sobre el EP contenidas en este artículo no afectan a los impuestos sobre la renta que la mayoría de los estados de la Unión imponen sobre personas físicas y sociedades, por lo que una misma actividad económica que, conforme al Convenio, estaría exenta de tributación en el Estado de la fuente por no constituir un establecimiento permanente, puede estar sujeta a tributación en los estado de la Unión donde se realice dicha actividad. En general, los estados tienen unos criterios de sujeción más amplios que los establecidos en los CDI, que frecuentemente comportan la existencia de un nexo de unión entre el estado y una empresa no residente, que podría generar obligaciones fiscales en ese estado por actividades que, conforme a lo establecido en el Convenio, únicamente estarían sujetas a tributación en el Estado de residencia.

En cuanto a la normativa española, el art. 13.1 LIRNR establece que se considerarán rentas obtenidas en territorio español las rentas de actividades o explotaciones económicas realizadas mediante EP situado en territorio español. La base imponible del EP se determinará con arreglo a las disposiciones del régimen general del Impuesto sobre Sociedades (art. 18 LIRNR) y para el cálculo de la deuda tributaria se aplicará el tipo de gravamen que corresponda conforme a la normativa del IS (art. 19 LIRNR).

⁶³⁵ Comentarios MCOCDE, 2010, pág. 114.

⁶³⁶ Comentarios MCOCDE, 2010, pág. 114.

En consonancia con ello, el art. 22.1 de la LIS establece que están exentas del IS las rentas obtenidas en el extranjero a través de un EP cuando las rentas procedan de la realización de actividades en el extranjero y dichas rentas hayan sido gravadas por un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al IS con un tipo nominal de al menos el 10%. El art. 22.3 de la LIS contiene una enumeración de supuestos que constituyen EP, a menos que dicho EP se encuentre situado en un país con el que España tenga suscrito un CDI, en cuyo caso se estará a lo que resulte del convenio.

Siguiendo con la normativa española, en la enumeración que el art. 13.1 de la LIRNR efectúa de los supuestos que constituyen EP, se incluyen los “almacenes, tiendas y otros establecimientos”, que no constan en el art. 5.2 del Convenio. Los almacenes tienen la consideración de actividad de naturaleza auxiliar en el art. 5.4 del Convenio, por lo que no constituirían EP conforme al Convenio. En cuanto a las tiendas y otros establecimientos, probablemente se trata de una reiteración del legislador español, por cuanto que ambos conceptos caben dentro de la definición de EP en ambos textos jurídicos⁶³⁷. En general, la interpretación que efectúan las legislaciones internas de los Estados del concepto de EP es más amplia que la del Convenio, por cuanto que la tendencia de los Estados en general es a efectuar una definición amplia y expansiva del EP para no ceder en su capacidad recaudatoria⁶³⁸.

La normativa interna española también incluye en la enumeración de los supuestos constitutivos de EP a las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias, que no constan en el art. 5.2 del CDI España-EEUU, ya que en este último están reguladas en el art. 6 relativo a las rentas inmobiliarias, siguiendo lo que establecen el MCOCDE y el MCUSA. Por tanto, este tipo de explotaciones generan rentas que, conforme al Convenio, tendrán la consideración de rentas inmobiliarias y, en consecuencia, estarán sujetas al criterio de tributación contemplado en el art. 6 del CDI España-USA.

⁶³⁷ SERRANO ANTÓN, Fernando, 2010, pág. 190, refiriéndose este autor al MCOCDE.

⁶³⁸ SERRANO ANTÓN, Fernando, 2010, cit., pág. 192, refiriéndose este autor al MCOCDE.

3.3.2 Supuestos no constitutivos de EP

En el apartado 4 se relacionan unas actividades que, a pesar de realizarse en un lugar fijo de negocios, no se consideran EP a efectos del Convenio, por tratarse de actividades de naturaleza auxiliar o preparatoria⁶³⁹. Este apartado sigue el tenor literal del MCOCDE y del MCUSA. La exclusión de estos supuestos viene determinada por el tipo de actividades realizadas, que serían actividades complementarias de la actividad principal que se realiza por la empresa residente en el otro Estado contratante. Son actividades de carácter preparatorio o auxiliar, que no estarán gravadas en el Estado en el que se realizan, por no tener el lugar fijo en el que se realizan la consideración de EP⁶⁴⁰.

Entendemos que la interpretación de este apartado cuarto debe hacerse con carácter restrictivo, es decir, no constituyen EP únicamente los supuestos específicamente mencionados en este apartado.

3.3.3. Obras de instalación y montaje⁶⁴¹

El apartado tercero de este artículo, en la nueva redacción del Protocolo de 2013, señala que “una obra, un proyecto de construcción o instalación, una instalación o plataforma de perforación o un barco utilizados para la exploración de los recursos naturales, constituyen un EP únicamente cuando su duración exceda de doce meses o la actividad de exploración se

⁶³⁹ Conforme a este apartado, la expresión “establecimiento permanente” no incluye: “a) La utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa. b) El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas. c) El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa. d) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa. e) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio. f) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin del ejercicio combinado de las actividades mencionadas en los subapartados a) a e), siempre que en conjunto la actividad del lugar fijo de negocios conserve su carácter auxiliar o preparatorio.”

⁶⁴⁰ Sobre esta materia, ver Resoluciones de 2 de marzo de 2006 del TEAC (CDI Finlandia) y Sentencia AN de 24 de enero de 2008 (CDI Suiza) en las que se determina la existencia de EP por existir un lugar fijo de negocios y no resultar aplicables las excepciones de este apartado. El TEAC declaró que un lugar fijo de negocios cuyo objeto general sea idéntico al objeto general del conjunto de la empresa no puede considerarse que realiza una actividad preparatoria o auxiliar.

⁶⁴¹ Sobre este tema ver GARCÍA PRATS, Francisco Alfredo, La aplicación del concepto de establecimiento permanente a las obras de construcción, instalación y montaje, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, Vol. 45, Nº 236, 1995, págs. 517-556.

prolongue durante más de doce meses.” El fundamento de esta cláusula, común a todos los CDI, está en la voluntad expansiva de los Estados de sujetar a tributación el mayor número de rentas y, en este caso, se pretende someter a tributación a los rendimientos generados por unas obras que, por sus características, no cumplen el requisito de fijeza propio de los EP⁶⁴².

Nuevamente los conceptos mencionados en este apartado no están definidos en el Convenio, por lo que hay que acudir a la legislación interna de los Estados. En la legislación española no se encuentra una definición de los mismos⁶⁴³, por lo que habrá que recurrir subsidiariamente a los comentarios a los modelos de convenio. Los comentarios al MCOCDE tampoco contienen una definición de estos conceptos, sino que se limitan a mencionar unas actividades que se considerarán obras de instalación y montaje⁶⁴⁴. La Explicación Técnica del MCUSA tampoco contiene la definición de los mismos, sino que se remite a los Comentarios al MCOCDE.

En la nueva redacción de este artículo se mantienen los barcos utilizados para la exploración de recursos naturales, supuesto no incluido en el MCOCDE y poco habitual en los convenios firmados por España con países de nuestro entorno⁶⁴⁵.

En la redacción del Convenio de 1990 todavía vigente bastaba con que la duración de las obras de instalación y montaje fuera de seis meses para que tuvieran la consideración de EP. Tanto en el MCOCDE como en el MCUSA vigentes se establece el plazo de 12 meses, por lo que el Protocolo de 2013 se adapta al plazo más amplio establecido en los modelos de referencia. Aunque el Convenio no lo dice expresamente, este plazo debe aplicarse de modo separado para cada obra o proyecto, tal como señalan los Comentarios al MCOCDE y la Explicación Técnica al MCUSA. La ampliación del plazo para constituir EP constituye el cambio más

⁶⁴² SERRANO ANTÓN, Fernando, 2010, cit., pág. 208, refiriéndose este autor al MCOCDE.

⁶⁴³ SERRANO ANTÓN, Fernando, 2010, cit., pág. 208.

⁶⁴⁴ Comentarios MCOCDE apartado 3.17, pág. 103: “La expresión “obras o proyectos de construcción o de instalación” no comprende solamente la construcción de edificios, sino también la de carreteras, puentes o canales, la rehabilitación (no sólo el mero mantenimiento o redecoración) de edificios, carreteras, puentes o canales, el tendido de conducciones, la excavación de terrenos y el dragado de fondos. Además la expresión “proyecto de instalación” no se limita a un proyecto de construcción; también incluye la instalación de nuevo equipo como puede ser una maquinaria compleja en un edificio ya existente o al aire libre.”

⁶⁴⁵ Los barcos utilizados para la exploración de recursos naturales también constituyen obra de instalación o montaje en los convenios firmados por España con Australia, Nueva Zelanda, Trinidad y Tobago y Jamaica.

significativo de este artículo efectuado en el Protocolo de 2013, como hemos mencionado, y comporta una limitación del criterio de sujeción en la fuente.

En línea con el MCOCDE y el MCUSA, en el Protocolo de 2013 ha desaparecido el segundo párrafo de este apartado 3, que regulaba la aplicación de los límites temporales de las obras de instalación y montaje a las empresas asociadas reguladas en el art. 9 del Convenio para evitar abusos en el fraccionamiento de los contratos entre empresas de un mismo grupo. A partir de la entrada en vigor del Protocolo de 2013, dependerá, por tanto, de los dos Estados contratantes la determinación de los plazos y el posible fraccionamiento de los mismos entre empresas asociadas, para lo que, en caso de discrepancias, los Estados deberán recurrir al procedimiento amistoso previsto en el Convenio.

El plazo de 6 meses que recogía el Convenio de 1990 es el mismo plazo que el contemplado en el art. 5 del MCONU. El diferente tratamiento en el Convenio de la OCDE obedece al interés de los países desarrollados en reducir la tributación en la fuente a favor de la tributación en el Estado de la residencia y, por tanto, al extender el plazo de las obras de instalación y montaje, se endurecen los requisitos para constituir EP.

En cuanto a la normativa interna española, el art. 13.1 a) de la LIRNR⁶⁴⁶ establece que las obras de instalación, construcción y montaje únicamente constituyen EP cuando la duración de las mismas exceda de seis meses⁶⁴⁷. En este sentido hay una aparente contradicción con el Protocolo de 2013, pero que quedaría resuelta en favor de este último en vista de lo establecido en el art. 22.3 LIS mencionado, que se remite a lo establecido en el convenio. Por otro lado, esta contradicción con la LIRNR desaparece cuando la comparamos con el CDI España-EEUU de 1990 todavía vigente, ya que en ambos se establece un plazo de seis meses.

En caso de que se exceda el umbral de los 12 meses, deberá considerarse la existencia de un EP desde el primer día del inicio de las actividades de obra o montaje y, por tanto, las rentas

⁶⁴⁶ La Ley 41/1998, de 9 de diciembre, sobre la Renta de no Residentes y Normas Tributarias, contenía un plazo de 12 meses que fue reducido a 6 meses en virtud de la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del IRPF y por la que se modificaban las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes.

⁶⁴⁷ Sobre las obras de instalación y montaje, ver Resolución del TEAC de 6 de mayo de 1998 y Sentencia AN de 6 de abril de 1993.

generadas por dicho EP estarán sujetas a tributación en el Estado en el que esté situado desde el primer momento.

A título de aclaración, la exigencia de que exista este horizonte temporal de 12 meses (6 meses conforme al Convenio de 1990) únicamente se aplica a los supuestos de obras y proyectos de construcción e instalación contemplados en este apartado 3 del artículo 5. No se aplica a los supuestos contemplados en el apartado 2 del mismo artículo que, en todo caso, constituyen EP desde el primer momento de su existencia. Así, la existencia de una sede de dirección o de una sucursal comporta la existencia de un EP desde el primer día, sin que tenga que esperarse al transcurso de 12 meses.

3.3.4 La Cláusula de no discriminación de los EP

En línea con lo estipulado en el MCOCDE y en el MCUSA⁶⁴⁸, el art. 25.2 del CDI España-EEUU establece que “(l)os establecimientos permanentes que una empresa de un Estado contratante⁶⁴⁹ tenga en el otro Estado contratante no serán sometidos a imposición en ese otro Estado de manera menos favorable que las empresas de ese otro Estado que realicen las mismas actividades”. Por tanto, los EP explotados por personas físicas o jurídicas residentes en el otro Estado contratante deberán recibir un tratamiento fiscal que no puede ser más oneroso que el que reciban las empresas residentes del Estado contratante en el que estén situados. Este artículo permite que los EP explotados por personas residentes del otro Estado contratante reciban un tratamiento fiscal diferenciado con respecto a los que son titularidad de residentes, siempre y cuando este tratamiento no sea más gravoso.

Aquí es necesario efectuar una breve referencia a la normativa interna española en materia de diversidad de EP, que podría estar en conflicto con este principio de no discriminación.

⁶⁴⁸ Art. 24.2 MCOCDE, 2010. Art.24.2 y 24.3 del MCUSA.

⁶⁴⁹ En este caso, para la definición de la expresión “empresa de un estado contratante” debe acudir a las definiciones generales del art. 3 CDI España-USA. Conforme al mismo, se trata de una empresa explotada por un residente de uno de los estados contratantes, por lo que no podría beneficiarse de esta disposición una empresa explotada por un nacional de los estados contratantes que no fuese residente de los mismos.

Conforme al art. 17 de la LIRNR⁶⁵⁰, cuando un contribuyente por el IRNR tenga varios EP en territorio español, éstos se gravarán de forma separada y las rentas no podrán compensarse entre ellos, cuando realicen actividades claramente diferenciadas y la gestión de estas actividades se lleve de modo separado. El art. 19.5 de la LIRNR, establece que “(l)as distintas deducciones y bonificaciones se practicarán en función de las circunstancias que concurren en el establecimiento permanente, sin que resulten trasladables las de otros distintos del mismo contribuyente en territorio español.”

Asimismo, el art. 2 del RIRNR estipula que cuando un contribuyente disponga de varios EP en territorio español, deberá adoptar para cada uno de ellos una denominación separada y, cuando se trate de personas jurídicas, deberá obtener diferente número de identificación fiscal. Por otro lado, el art. 8.2. del RGAPGIT establece que, cuando un persona o entidad no residente opere en territorio español a través de varios EP, cada EP deberá inscribirse individualmente en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores.

La consecuencia de lo anterior es que los contribuyentes por el IRNR titulares de varios EP en territorio español no reciben el mismo tratamiento que los contribuyentes por IRPF o IS que actúan en territorio español a través de una filial con personalidad jurídica propia que dispongan en territorio español de varios centros de trabajo. Estos últimos contribuyentes podrán compensar las rentas de los diferentes centros entre sí, las deducciones y bonificaciones se aplicarán al conjunto de la filial, y la necesidad de denominación social, NIF y registro es única para toda la entidad.

En consecuencia, siguiendo a BAUZÁ MARTÍNEZ⁶⁵¹, consideramos que la normativa interna española en materia de regulación de los EP podría ser contraria a lo establecido en el art. 25.2 del CDI, por otorgar un tratamiento menos favorable a los EP que a las empresas residentes en España. Esta autora mantiene la posición de que la regulación del EP contenida en la

⁶⁵⁰ Art. 17: 1. Cuando un contribuyente disponga de diversos centros de actividad en territorio español, se considerará que éstos constituyen establecimientos permanentes distintos, y se gravarán en consecuencia separadamente, cuando concurren las siguientes circunstancias: a) Que realicen actividades claramente diferenciadas. b) Que la gestión de éstas se lleve de modo separado.

2. En ningún caso será posible la compensación de rentas entre establecimientos permanentes distintos”.

⁶⁵¹ BAUZÁ MARTÍNEZ, Angelina, *Tributación Española del EP y Derecho europeo*, tesis doctoral, 2012, pág. 137 y ss., refiriéndose la autora al derecho europeo.

normativa interna española de no residentes es contraria al derecho a no ser discriminado, que es un derecho que forma parte de los contenidos esenciales de las libertades de establecimiento y de prestación de servicios Derecho Comunitario europeo.

En el caso particular del art. 25.2 del CDI España-EEUU, consideramos que, en la medida que no resultan aplicables los principios del Derecho Comunitario europeo en las relaciones con EEUU, tal opinión debe matizarse. Conforme señala MARTÍN JIMÉNEZ⁶⁵², el art. 25.2 del Convenio se limita a prohibir la imposición más gravosa del EP en relación a sus beneficios y a la deuda tributaria del EP, pero no regula prohibición alguna en relación a los aspectos formales relativos a la exacción del impuesto al EP⁶⁵³. Añade esta autor que la naturaleza del EP de un no residente podrá justificar un tratamiento diferenciado del mismo con respecto a los residentes. Asimismo, los Comentarios al MCOCDE señalan que no constituye discriminación gravar, por razones de orden práctico, a las personas no residentes de manera diferente de las personas residentes, siempre que esto no determine una imposición más gravosa para las primeras que para las segundas⁶⁵⁴.

Por tanto, consideramos que la normativa interna española sería contraria al principio de no discriminación establecido en el art. 25.2 del CDI firmado con EEUU en aquellos aspectos en los que la diferencia de trato se produce en aspectos del impuesto (compensación de rentas, aplicabilidad de deducciones y bonificaciones) que pueden generar un impacto en la deuda tributaria del EP. No obstante, en los aspectos meramente formales (denominación, número de identificación fiscal, inscripción en el censo), entendemos que no se produciría una infracción del art. 25.2 del Convenio firmado con EEUU.

Este artículo del Convenio aclara que la exigencia de un tratamiento no discriminatorio no podrá interpretarse en el sentido de obligar a un Estado contratante a conceder a los residentes

⁶⁵² MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo, Ganancias de Capital, en: CARMONA FÉRNANDEZ, Néstor y otros, *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, CISS Wolters Kluwer, 2012, pág. 677, refiriéndose al MCOCDE.

⁶⁵² LUIS DÍAZ MONASTERIO, Félix de, cit., 1991, pág. 285.

⁶⁵³ A diferencia de lo que sucede en el apartado 1 del art. 25, que prohíbe someter a los nacionales del otro Estado contratante a ningún impuesto u obligación relativo al mismo que sean más gravosos que los exigidos a los propios nacionales. Conforme a este apartado 1, entendemos que se prohibirían las discriminaciones de naturaleza sustantiva y formal.

⁶⁵⁴ Comentarios MCOCDE, 2010, apartado 24.34, pág. 352.

del otro Estado contratante las deducciones personales, desgravaciones y reducciones impositivas que otorgue a sus propios residentes en consideración a su estado civil o cargas familiares. Por medio de ello, se deja en manos del Estado en que se encuentre el EP la decisión de concederles las mismas deducciones y desgravaciones de carácter personal que concede a sus propios residentes, pero sin estar obligado a ello. Con esta disposición se pretende evitar la posible duplicidad en la concesión de deducciones y desgravaciones que podría producirse en caso de que éstas sean concedidas en el Estado de residencia, en virtud de la aplicación de la normativa interna, y en el otro Estado, por aplicación del principio de no discriminación⁶⁵⁵.

3.3.5 Cláusula de agencia

En una redacción similar al MCOCDE y al MCUSA, el apartado 6 de este artículo señala que no tendrán la consideración de EP las actividades realizadas a través de un corredor, comisionista o agente que goce de un estatuto independiente, a menos que, conforme se menciona en el apartado 5, se trate de una persona que actúa por cuenta de una empresa y ostenta y ejerce habitualmente poderes que le facultan para concluir contratos en nombre de la empresa. En este último caso, se considera que la empresa residente en el otro Estado actúa a través de un EP, a menos que dicha persona se limite a realizar las actividades preparatorias o auxiliares contempladas en el apartado 4 de este artículo y que, de realizarse estas actividades por medio de un lugar fijo de negocios, no hubiesen tenido la consideración de EP conforme a las disposiciones del apartado 4.

La actuación del agente por cuenta de la empresa matriz situada en el otro Estado contratante y la habitualidad en la representación se convierten en elementos esenciales para que se considere al agente como EP y, por tanto, los rendimientos de las actividades económicas del agente estén sujetos a tributación en el Estado de la fuente⁶⁵⁶. La acepción “concluir contratos en nombre de la empresa” utilizada en este artículo viene del MCOCDE, mientras que el

⁶⁵⁵ Comentarios MCOCDE, 2010, párrafo 38, pág. 353.

⁶⁵⁶ En las resoluciones de 2 de marzo de 2006 del TEAC (CDI Finlandia) y Sentencia AN de 24 de enero de 2008 (CDI Suiza) mencionadas anteriormente también se entra en la cuestión de los agentes independientes, para considerar que en los dos casos en cuestión existía relación de dependencia y, por tanto, había EP.

MCUSA utiliza en su art. 5 la expresión “concluir contratos vinculantes para la empresa”, que incorpora el término “vinculantes”, aunque la diferenciación entre ambas expresiones no resulta sustancial.

El elemento básico en esta cláusula de agencia para que haya EP es la existencia de una persona, física o jurídica, que actúa como agente para la empresa matriz, en las condiciones descritas en este apartado, aunque no se disponga de un lugar fijo de negocios en ese Estado⁶⁵⁷.

Debe entenderse que las actividades que realiza el agente han de ser actividades esenciales para la empresa y no auxiliares, por cuanto que, en caso contrario, estaríamos en alguno de los supuestos mencionados en el apartado cuarto que no tienen la consideración de EP.

En la normativa interna española, el contenido de la cláusula de agencia está contemplada en la definición general de EP recogida en el art. 13.1.a) LIRNR⁶⁵⁸, que también incluye los requisitos para que exista actuación por cuenta de la casa matriz y de habitualidad.

Por último, en línea con el MCOCDE y el MCUSA, el apartado 7 de este artículo contempla el supuesto de empresas controladas al establecer que “(e)l hecho de que una sociedad residente de un Estado contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado contratante, o realice actividades en ese otro Estado (ya sea mediante EP o de otra manera), no convierte por sí solo a cualquiera de tales sociedades en EP de la otra”.

Así, el hecho de que una sociedad residente de un Estado esté controlada por una sociedad residente del otro Estado no convierte a la primera en EP de la segunda, sino que para que tenga la consideración de EP, es necesario que se reúnan los requisitos establecidos en este artículo. Este apartado sienta el criterio de que la sociedad filial, a propósito de la imposición, constituye una entidad legal independiente, por cuanto que el control ejercido por una

⁶⁵⁷ Comentarios MCOCDE, 2010, apartado 5.31, pág. 108.

⁶⁵⁸ Art. 13.1 a) LIRNR: “Se entenderá que una persona física o entidad opera mediante establecimiento permanente en territorio español cuando ... actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta del contribuyente, que ejerza con habitualidad dichos poderes.”

sociedad sobre otra no residente deja incuestionado su carácter de entidad independiente⁶⁵⁹. En definitiva, una filial como tal constituye una sociedad independiente con su propia personalidad jurídica y, por tanto, estaría sujeta a tributación en el Estado de residencia.

3.3.6 Conclusión

La regulación del EP en el Protocolo de 2013 conserva la redacción del Convenio de 1990, excepto en el plazo necesario para que las obras de instalación y montaje constituyan EP, así como en la eliminación de la referencia que efectuaba el Convenio de 1990 a la aplicación del concepto de EP a las empresas asociadas. Con estos cambios, la regulación del EP en el Protocolo de 2013 se alinea completamente con el artículo homónimo del MCOCDE.

En el Protocolo de 2013 se ha extendido a 12 meses (6 meses en el Convenio de 1990) el periodo necesario para constituir EP en el caso de obras de instalación o montaje, siguiendo al MCOCDE y MCUSA. Se elimina, por tanto, la tributación en la fuente para las obras de instalación o montaje de duración inferior a 12 meses. Este plazo discrepa con el que establece la LIRNR española (6 meses), aunque el plazo aplicable a los EP de empresas americanas situadas en España será el del Convenio, tanto por la remisión que la LIS realiza a este instrumento como por el principio de primacía de los convenios.

Consideramos que el tratamiento que la normativa española interna otorga a los EP, en caso de diversidad de EP titularidad de un no residente, es menos favorable que el que se otorga a las entidades residentes con diversidad de establecimientos, en materia de compensación de rentas, deducciones, bonificaciones y requisitos formales. A nuestro entender, la normativa interna española sería contraria al principio de no discriminación establecido en el art. 25.2 del CDI firmado con EEUU en aquellos aspectos en los que la diferencia de trato se produce en aspectos del impuesto (compensación de rentas, aplicabilidad de deducciones y bonificaciones) que pueden generar un impacto en la deuda tributaria del EP. No obstante, en los aspectos meramente formales (denominación, número de identificación fiscal, inscripción

⁶⁵⁹ ROSEMBUJ, Tulio, *Fiscalidad Internacional*, Marcial Pons, 1998, págs. 62 y 63.

en el censo), entendemos que no se produciría una infracción del art. 25.2 del Convenio firmado con EEUU.

El texto del artículo sigue sin contemplar las particularidades y desafíos que el desarrollo del comercio electrónico ha tenido en el concepto de EP, por lo que para obtener claridad sobre el tema habrá que continuar guiándose por los comentarios al MCOCDE en la materia.

4. TIPOS DE RENTA Y POTESTAD TRIBUTARIA

4.1. Rentas Inmobiliarias. 4.2. Beneficios empresariales. 4.3. Transporte Marítimo y Aéreo. 4.4. Empresas Asociadas. 4.4.1. Régimen jurídico. 4.4.2. Los ajustes correspondiente y secundario. 4.4.3. La subcapitalización. 4.4.4. Conclusión. 4.5. Dividendos. 4.5.1. Introducción. Reglas de tributación. 4.5.2 Supuestos de exención de tributación sobre dividendos. 4.5.3. Definición de dividendos. 4.5.4. Disposiciones adicionales. 4.5.5. El concepto de beneficiario efectivo. 4.5.6. Imposición sobre. 4.5.7. Conclusión. 4.6. Intereses. 4.6.1. Introducción. Reglas de tributación. 4.6.2 Supuestos de no exención de tributación. 4.6.3. Definición de dividendos. 4.6.4. Establecimiento permanente. 4.6.5. Operaciones vinculadas. 4.6.6. Conclusión. 4.7. Cánones. 4.7.1. Concepto y régimen de tributación. 4.7.2. Rendimientos calificados como cánones. 4.7.3. Los programas de ordenador. 4.7.4. Conclusión. 4.8. Ganancias de capital. 4.8.1 Bienes inmuebles y sociedades de BI situados en España. 4.8.2. Establecimiento permanente. 4.8.3. Buques y aeronaves. 4.8.4 Otros bienes. 4.8.5. Valoración adicional. 4.8.6. Conclusión. 4.9. Servicios personales independientes. 4.10. Servicios personales dependientes. 4.10.1. Concepto y régimen de tributación. 4.10.2. Supuestos de exención en la fuente. 4.10.3. Trabajadores empresas de navegación aérea y marítima. 4.10.4. Conclusión. 4.11. Retribuciones de Consejeros. 4.12. Artistas y deportistas. 4.13. Pensiones y Anualidades. 4.13.1 Pensiones. 4.13.2 Anualidades. 4.13.3 Pensiones alimenticias. 4.13.4 Conclusión. 4.14. Empleados públicos. 4.15. Estudiantes y Personas en Prácticas. 4.16. Otras rentas.

4.1. RENTAS INMOBILIARIAS (Art. 6)

El art. 6 del Convenio, que conserva la redacción original del Convenio de 1990, establece que las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga de bienes inmuebles situados en el otro Estado contratante, pueden someterse a tributación en ese otro Estado contratante, sin ninguna limitación cuantitativa. Como resulta habitual para las rentas inmobiliarias en los CDI, en el MCOCDE y en el MCUSA, se sigue el criterio de tributación compartida con el Estado de residencia, y se permite la sujeción de dichas rentas a tributación en el Estado de la fuente, por tratarse de unas rentas procedentes de un activo (bienes inmuebles) que tiene una vinculación directa con el Estado de la fuente⁶⁶⁰. Tradicionalmente, los rendimientos derivados de bienes inmuebles no representan una categoría de rentas especialmente conflictiva desde una perspectiva convencional⁶⁶¹.

La existencia de esta tributación compartida entre el Estado de residencia y de la fuente comportará la existencia de doble tributación que deberá solventarse a través de los

⁶⁶⁰ La normativa interna española aplicable a no residentes está contemplada en el art.13.1 g). conforme al cual se considerarán obtenidos en territorio español los rendimientos derivados, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a éstos. La base imponible estará constituida por los rendimientos íntegros determinados conforme a la LIRPF (art. 24.1 LIRNR) y la cuota tributaria general es del 24 % (art. 25.1 a) LIRNR). Las rentas en general (no solamente las inmobiliarias) obtenidas sin mediación de EP tributarán de forma separada por cada devengo total o parcial de renta, sin que sea posible la compensación entre las rentas (art. 15.1 LIRNR).

⁶⁶¹ CHICO DE LA CÁMARA, PABLO – GALÁN RUIZ, Javier – RODRÍGUEZ ONDARZA, José y Otros (obra colectiva), *Fiscalidad Internacional*, Thomson Reuters, 2010, pág. 412.

mecanismos internos de los Estados, o a través de lo establecido en el art. 24 del CDI. Asimismo, téngase en cuenta que, en virtud de la cláusula de salvaguarda, las rentas inmobiliarias percibidas por los nacionales americanos estarán siempre sujetas a tributación en EEUU.

Siguiendo al MCOCDE, este artículo incluye las rentas procedentes de las explotaciones agrícolas o forestales, por lo que tales rentas tendrán la consideración de rentas inmobiliarias, a diferencia de lo que sucede con la normativa interna española, en la que tienen la consideración de beneficios empresariales⁶⁶². No obstante, tal diferencia de tratamiento carece de efectos prácticos, ya que el artículo del Convenio se limita a atribuir al Estado de la fuente el derecho a sujetar a tributación las rentas inmobiliarias, incluyendo en tal categoría las procedentes de explotaciones agrícolas y ganaderas, por lo que, en caso de ser España el Estado con la potestad tributaria, será aplicable a estas rentas el régimen propio de los EP⁶⁶³.

De acuerdo con el apartado 2, para la determinación de lo que debe entenderse por bienes inmuebles hay que recurrir al significado que le atribuya el derecho interno del Estado contratante en el que se encuentren situados los bienes inmuebles⁶⁶⁴. Este párrafo segundo añade que los buques, aeronaves y contenedores utilizados en el tráfico internacional no tendrán la consideración de bienes inmuebles a efectos de este artículo, ya que estarán regulados por lo establecido en el art. 8 (Transporte Marítimo y Aéreo) del Convenio.

En el párrafo tercero de este artículo se puntualiza que esta disposición se aplica a las rentas derivadas del uso directo, arrendamiento o uso en cualquier otra forma de los bienes inmuebles. Están incluidos, por tanto, las rentas o rendimientos de la propiedad inmobiliaria, pero no las ganancias derivadas de la enajenación de inmuebles, que estarían contempladas en el art. 13 (Ganancias de Capital), que también establece la tributación compartida entre los

⁶⁶² Art. 13.1 a) LIRNR.

⁶⁶³ CHICO DE LA CÁMARA, Pablo, 2010, cit., pág. 414, recogiendo la posición expresada en la Resolución de la DGT de 22/12/2003.

⁶⁶⁴ En España, el art. 334 del Código Civil contiene una definición de bienes inmuebles. En el ámbito del derecho tributario, el art. 61.3 de la Ley Reguladora de Haciendas Locales se refiere a este concepto al regular el IBI y a su vez se remite a los arts. 6, 7 y 8 de la Ley de Catastro Inmobiliario. El art. 3 LITP estipula lo que son bienes inmuebles a efectos del ITP. En el caso de EEUU, la definición está contemplada en el *Treasury Regulation* 1.897-1(b).

Estados de residencia y fuente. Asimismo, conforme señalan el MCOCDE⁶⁶⁵ y el MCUSA⁶⁶⁶, los rendimientos derivados de vehículos de inversión como los *REIT* o *RPHC* estarían regulados en el art. 13 (Ganancias de Capital) o art. 10 (Dividendos).

En el párrafo 4, siguiendo al MCOCDE, se establece la prioridad del criterio de tributación de las rentas de bienes inmuebles estipulado en este artículo al señalar que estas disposiciones serán aplicables a los bienes inmuebles que son titularidad de una empresa, así como a aquellos utilizados en la prestación de servicios personales independientes. Los Comentarios al MCOCDE⁶⁶⁷ señalan que la potestad tributaria del Estado de la fuente tiene prioridad frente a la del otro Estado, incluso cuando, en el caso de una empresa, las rentas sólo se deriven indirectamente de la propiedad inmobiliaria.

Por tanto, cuando se trate de rentas procedentes de bienes inmuebles que se utilicen para la realización de una actividad empresarial, o para la prestación servicios profesionales independientes, será de aplicación lo establecido en este artículo, y no lo establecido en los artículos 7 ó 15 del convenio relativos a beneficios empresariales o prestación de servicios, respectivamente. En estos casos, las rentas generadas por estos inmuebles podrán sujetarse a tributación en el Estado en el que se encuentren situados, con independencia de que las actividades empresariales o profesionales para las que se utilicen estén sujetas a tributación en el Estado de residencia de la empresa o profesional que presta los servicios.

El párrafo 4 difiere de la normativa interna española en el sentido de que en el CDI se incluyen dentro de las rentas inmobiliarias los rendimientos de inmuebles afectos a actividades económicas, mientras que en la normativa interna española de no residentes se incluyen dentro de los rendimientos de actividades económicas⁶⁶⁸.

⁶⁶⁵ Comentarios MCOCDE, 2010, pág. 132 y 208.

⁶⁶⁶ Explicación Técnica MCUSA, 2006, pág. 19.

⁶⁶⁷ Comentarios al MCOCDE, 2010, pág. 132.

⁶⁶⁸ RUIBAL PEREIRA, Luz, Las rentas derivadas de los bienes inmuebles en la tributación de no residentes, en: SERRANO ANTÓN, Fernando y otros, *Fiscalidad Internacional* (obra colectiva), Centro de Estudios Financieros, 2010, pág. 456, refiriéndose esta autora al MCOCDE.

El párrafo 5 somete al mismo régimen que al de los bienes inmuebles la titularidad de acciones o derechos en una sociedad que atribuya a su titular el derecho al disfrute de los bienes inmuebles detentados por dicha sociedad⁶⁶⁹. En este caso, las rentas derivadas de dichos inmuebles pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que se encuentren situados los bienes⁶⁷⁰. Son numerosos los convenios firmados por España en los que se añade un párrafo similar a éste al artículo 6 para permitir el gravamen, en el Estado de situación de los inmuebles, de las rentas que se deriven de acciones u otros derechos que otorgan el derecho de disfrute sobre un inmueble⁶⁷¹. Refiriéndose a los convenios firmados por España, CUBERO TRUYO señala, como ejemplo de titularidad que otorga el derecho de disfrute de un bien inmueble, al derecho de aprovechamiento por turnos⁶⁷² (*time-sharing*, en terminología anglosajona), regulados en la Ley 4/2012, de 6 de julio, de contratos de aprovechamiento por turno de bienes de uso turístico, de adquisición de productos vacacionales de larga duración, de reventa y de intercambio y normas tributarias.

El CDI España-EEUU no recoge lo establecido en el art. 6.5 MCUSA en el que se permite al contribuyente optar por tributar por los rendimientos inmobiliarios netos, esto es, como si se tratase de beneficios empresariales obtenidos a través de un EP⁶⁷³. Recordemos que, conforme a lo establecido en la Sección 871 (d) IRC⁶⁷⁴, un extranjero no residente que percibe rendimientos de bienes inmuebles situados en EEUU, puede optar por que dichas rentas sean tratadas como rendimiento de una actividad comercial o de negocios y, por tanto, estar sujeto a tributación por el rendimiento neto de dicho inmueble. A pesar de no constar explícitamente en el CDI, un residente español que perciba rendimientos de bienes inmuebles sitos en EEUU

⁶⁶⁹ Esta párrafo tiene su origen en la posición mantenida por España, que se refleja en la reserva formulada por España al art. 6 del MCOCDE, conforme a la cual “España reserva su derecho a gravar las rentas generadas por cualquier forma de uso de un derecho de disfrute de la propiedad inmobiliaria situada en su territorio, cuando tal derecho se derive de la tenencia de acciones u otras participaciones en la sociedad titular de la propiedad inmobiliaria”. Comentarios al MCOCDE, 2010, pág. 133.

⁶⁷⁰ Sobre la tributación en España de la cesión del derecho de uso de inmuebles (*time sharing*), ver Resoluciones del TEAC de 23 de noviembre de 2006 y 31 de enero de 2008.

⁶⁷¹ CUBERO TRUYO, Antonio / DÍAZ RAVN, Nicolás. *Convenios para evitar la doble imposición suscritos por España y modelo de la OCDE*, Tirant lo Blanch, Valencia 2012, pág. 127.

⁶⁷² CUBERO TRUYO, Antonio / DÍAZ RAVN, Nicolás, 2012, cit., pág. 128. Este autor menciona tres CDI firmados por España en los que el Estado de situación del inmueble no va a poder sujetar las rentas a imposición cuando se trate de un derecho de aprovechamiento muy limitado en el tiempo (1 mes en el CDI con Bélgica y 4 semanas en los CDI con Irlanda y Reino Unido). Cuando la duración sea inferior a estos plazos, las rentas únicamente podrán sujetarse a imposición en el Estado de residencia del perceptor de las mismas.

⁶⁷³ EEUU formuló una reserva al MCOCDE para reflejar este tratamiento. Comentarios MCOCDE, pág. 133.

⁶⁷⁴ Ver apartado 12.2. Rentas directamente relacionadas con una actividad comercial o de negocios del Capítulo I.

podrá optar igualmente por la aplicación de este régimen, en virtud de lo establecido en la normativa interna americana. No sucederá lo mismo con un residente de EEUU que perciba rendimientos de un bien inmueble sito en España, por cuanto que la norma española establece que la tributación se producirá por los rendimientos íntegros⁶⁷⁵.

Los cuatro primeros apartados de este artículo no presentan diferencias significativas con respecto a los artículos equivalentes del MCOCDE y del MCUSA. El apartado quinto es propio del CDI España–USA, al responder a la posición de España en la materia.

En resumen, se trata de un artículo que sigue los criterios de tributación establecidos en los modelos de referencia al permitir la tributación compartida entre los Estados de la fuente y de residencia. El párrafo 5 es propio de los Convenios firmados por España, pero la consecuencia del mismo es también la tributación compartida.

4.2.- BENEFICIOS EMPRESARIALES (Art. 7)

El art. 7.1 del CDI establece que los beneficios obtenidos por una empresa residente de un Estado contratante únicamente pueden someterse a imposición en el Estado de residencia⁶⁷⁶, a menos que esta empresa realice las actividades en el otro Estado contratante a través de un EP situado en ese otro Estado, en cuyo caso podrán someterse a tributación en el otro Estado, pero únicamente en la medida que dichos beneficios puedan atribuirse al EP. Para la definición de EP hay que atenerse a lo establecido en el art. 5 del CDI.

Este artículo refleja el principio de tributación exclusiva en el Estado de residencia de las rentas procedentes de actividades empresariales, a menos que se actúe a través de un EP, en

⁶⁷⁵ Art. 24.1 LIRNR. El art. 24.6 LIRNR permite la deducción de los gastos directamente relacionados únicamente cuando se trate de residentes de la UE.

⁶⁷⁶ En consecuencia, en aplicación de este artículo del Convenio, las rentas derivadas de las actividades económicas realizadas por un residente de EEUU en España, sin la mediación de EP, únicamente estarán sujetas a tributación en EEUU. No resultará aplicable, por tanto, lo establecido en el art. 13.1 b) LIRNR, conforme al cual se considerarían rentas obtenidas en territorio español (por tanto, sujetas al IRNR) las rentas de actividades o explotaciones económicas realizadas sin la mediación de EP, cuando estas actividades económicas sean realizadas en territorio español.

cuyo caso la potestad tributaria es compartida entre los dos Estados. Este criterio, perfectamente pacífico en la doctrina, se sigue en todos los CDI suscritos por España, de manera que las rentas empresariales obtenidas sin mediación de EP quedan exentas en el país de la fuente, mientras que el gravamen es indiscutible cuando interviene un EP⁶⁷⁷.

El tratamiento que los CDI conceden a las diversas modalidades de rentas se rige por el principio de especialidad, por lo que si el Convenio tiene una disposición específica sobre algún tipo de renta, ésta prima sobre las disposiciones que contienen un concepto más amplio⁶⁷⁸. De este modo, este precepto regula las actividades empresariales realizadas sin EP con carácter general, pero en aquellos otros casos en los que se realicen actividades empresariales, como la correspondiente a la cesión de propiedad industrial o la concesión de préstamos por una entidad bancaria, resultarán aplicables los artículos correspondientes a cánones e intereses, respectivamente⁶⁷⁹.

El párrafo 2 de este artículo equipara el EP a una empresa independiente, asumiendo que el EP actúa como empresa separada en sus relaciones internas con la casa matriz, por lo que se equipara a las demás entidades como centro de imputación de rentas y gastos desde una perspectiva tributaria internacional⁶⁸⁰. Este párrafo establece el principio de personalidad o independencia fiscal, no jurídica, por cuanto que carece de personalidad jurídica, del EP con respecto a la casa central⁶⁸¹. Este apartado establece que en cada Estado contratante se atribuirán al EP los beneficios que éste hubiera podido obtener en caso de ser una empresa distinta e independiente que realizase las mismas o similares actividades y, en consecuencia, estas rentas estarán sujetas a tributación en ese Estado. Por tanto, una vez se ha determinado que una empresa actúa en un Estado como EP, será aplicable la normativa interna de ese Estado para la determinación de las obligaciones tributarias del mismo⁶⁸².

⁶⁷⁷ CUBERO TRUYO, Antonio / DÍAZ RAVN, Nicolás, cit., 2012, pág. 130.

⁶⁷⁸ CHICO DE LA CÁMARA, PABLO y otros, 2010, cit., pág. 230.

⁶⁷⁹ CHICO DE LA CÁMARA, PABLO y otros, 2010, cit., pág. 230.

⁶⁸⁰ GARCÍA PRATS, Francisco Alfredo, 2010, cit., pág. 514, refiriéndose este autor al MCOEDE.

⁶⁸¹ SERRANO ANTÓN, Fernando, 2010, cit., pág. 228, refiriéndose este autor al MCOEDE.

⁶⁸² La normativa interna en España está constituida por los art. 16 y ss. LIRNR y 1 y ss. RIRNR. En EEUU está constituida por la Sección 864 USC. Ver apartado 12.2. Rentas directamente relacionadas con una actividad comercial o de negocios del Capítulo I.

Para el caso de EEUU, el concepto de rentas atribuibles a un EP previsto en el Convenio es más amplio que el de rentas directamente relacionadas con una actividad económica estipulado en la Sección 864 (c) *IRC*⁶⁸³, por lo que para determinadas rentas que no procedan directamente de la realización de una actividad económica, la deuda fiscal determinada conforme a la normativa interna de EEUU puede ser menor, por cuanto que las actividades que no sean económicas no se atribuirán al EP. En este caso, el contribuyente podrá acogerse a la definición del derecho interno si le resulta más favorable, en virtud de lo establecido en el art. 1.2 del CDI⁶⁸⁴.

Como hemos dicho, para el cálculo de los beneficios del EP es necesario deducir de los ingresos del EP los gastos deducibles atribuibles al mismo. Así, el apartado 3 de este artículo establece que se permitirá la deducción de los gastos en los que se haya incurrido para la realización de los fines del EP, incluyendo los gastos de investigación y desarrollo, los intereses⁶⁸⁵ y otros gastos similares, así como una participación razonable en los gastos de dirección y generales de administración⁶⁸⁶, tanto si se efectuaron en el Estado en que se encuentra el EP, como en el otro Estado contratante o en un tercer Estado.⁶⁸⁷ Como puede intuirse de la redacción de este artículo, la determinación de los beneficios del EP será una cuestión controvertida en muchos casos que requerirá del procedimiento de asistencia mutua entre los Estados previsto en el art. 26. Asimismo, hay que tener en cuenta la normativa en materia de precios de transferencia que también resultará aplicable a las relaciones entre el EP y la casa matriz, a la que hacemos referencia más adelante.

Por medio del apartado 3, que no consta en el MCOCDE, se pretende dejar claro, en línea con lo que estipula el MCUSA, que, además de los gastos directos incurridos en la realización de

⁶⁸³ Una actividad comercial o de negocios siempre constituirá una actividad atribuible a un EP, pero no al revés.

⁶⁸⁴ A título de ejemplo, a un contribuyente que posea ingresos por royalties que no se deriven de una actividad comercial o de negocios le resultará más favorable acogerse al criterio de la Sección 864 (c) que al del CDI.

⁶⁸⁵ Sobre deducibilidad de intereses, ver Sentencia AN de 10 de junio de 2008 relativa al CDI España-Holanda en la que se confirma la deducibilidad en el IS español de los intereses pagados por el EP a la casa matriz.

⁶⁸⁶ Sobre la deducibilidad de gastos generales de administración y financieros, y cómputo del cálculo de la parte correspondiente al EP, ver Resolución del TEAC de 14 de mayo de 2004 (CDI con Italia); Resolución del TEAC de 23 de abril de 1997 (CDI con Reino Unido).

⁶⁸⁷ Para la determinación de los gastos deducibles en España, debe tenerse en cuenta lo establecido en el art. 18.1 de la LIRNR que en sus apartados a), b) y c) establece los gastos que pueden considerarse deducibles, y aquéllos que no pueden considerarse como tales, para la determinación de la base imponible del EP.

los fines del EP, también podrán deducirse una parte de los gastos incurridos por la casa matriz, tales como gastos de investigación y desarrollo, intereses y una parte razonable de los gastos de dirección y generales de administración. Por tanto, se permite deducir una serie de gastos incurridos por otra entidad, siempre que estén relacionados con la actividad propia del EP. Para la determinación de estos gastos habrá que estar a lo que establezcan los acuerdos entre la casa matriz y el EP, para lo cual habrá que tomar en consideración la normativa interna de cada Estado en materia de precios de transferencia.

En el apartado 4, siguiendo al MCUSA, se establece que no se atribuirán beneficios a un EP por el simple hecho de comprar bienes o mercancías para la casa matriz, por cuanto que dicha actividad no sería constitutiva de EP conforme a la definición contenida en el art. 5 del CDI, que excluye de la definición de EP las actividades de naturaleza preparatoria o auxiliar. Este apartado, que no consta en el MCOCDE, constituye una reiteración de lo ya establecido en el art. 5.4 d), por lo que nos remitimos a los comentarios efectuados anteriormente.

En el apartado 5 se establece que los beneficios atribuibles al EP se determinarán con carácter anual por el mismo método, a menos que existan motivos válidos y suficientes para proceder de otra forma. Este apartado procede del MCUSA (no consta en el MCOCDE) y tiene por objeto asegurar un tratamiento fiscal coherente de los beneficios del EP en los diferentes ejercicios fiscales, teniendo en cuenta la posibilidad que tiene el contribuyente en EEUU de poder optar por aplicar las normas internas previstas en la Sección 864 (c) *IRC* o el criterio de rentas atribuibles previsto en el Convenio.

El apartado 6, común a ambos modelos, establece que cuando los beneficios de las actividades empresariales comprendan rentas reguladas en otros artículos del Convenio, se aplicarán las disposiciones de estos últimos artículos, a menos que en estos artículos se disponga lo contrario.

Por último, téngase en cuenta que este artículo está sujeto a la cláusula de salvaguarda del art. 1.3 del Convenio, por lo que un ciudadano americano residente en otro país que obtenga rentas empresariales en EEUU sin la mediación de un EP, estará también sujeto a tributación

en EEUU, sin perjuicio de que para evitar la doble imposición pueda utilizar los mecanismos previstos en la normativa interna y el Convenio.

En suma, siguiendo con los principios establecidos en el MCOCDE y MCUSA, este artículo mantiene el criterio de tributación exclusiva de los rendimientos empresariales en el Estado de residencia, a menos que se actúe en el otro Estado a través de EP, en cuyo caso la tributación es compartida con el Estado de situación del EP. Este artículo conserva en su integridad la redacción original que tenía en el Convenio de 1990. El artículo es más amplio que su homólogo del MCOCDE, al incluir los apartados 3, 4 y 5 que no constan en el Modelo de la OCDE. El apartado 5 refleja las particularidades propias del ordenamiento jurídico interno norteamericano y los dos anteriores, inspirados en el MCUSA, constituyen una clarificación o reiteración, respectivamente, del tratamiento jurídico de los beneficios empresariales.

4.3.- TRANSPORTE MARÍTIMO Y AÉREO (art. 8)

El art. 8, que mantiene la redacción original del Convenio de 1990, establece que los beneficios de una empresa de un Estado contratante obtenidos en la explotación de buques o aeronaves en el tráfico internacional sólo podrán someterse a imposición en ese Estado. Por “empresa de un Estado contratante”, como hemos visto anteriormente, hay que entender una empresa explotada por un residente de un Estado contratante (art. 3 f) CDI). Por “tráfico internacional”, el art. 3 h) del Convenio señala que hay que entender todo transporte por buque o aeronave, salvo cuando se realice entre dos puntos situados en un mismo Estado contratante. Por “explotación” hay que entender operación o gestión, aunque el Convenio no define lo que debe entenderse por este concepto.

En el caso de transporte marítimo y aéreo, no se establece una excepción en favor del Estado de la fuente cuando exista un EP, sino que los beneficios generados por el EP estarán sujetos a tributación en las mismas condiciones que los beneficios de la casa matriz, este es, en el Estado de residencia de la misma. El diferente tratamiento obedece el hecho de que las empresas de transporte aéreo y marítimo habitualmente tendrán oficinas de ventas y, por tanto, EP en los países a los que se desplazan. La consideración de las mismas como vínculo de

conexión que produce la sujeción a tributación generaría complicaciones administrativas a la hora de atribuir los beneficios a los diferentes EP que pudieran tener en esos países.

La aplicación de este artículo no impide la consideración y existencia de lugares fijos de negocios calificables como EP de acuerdo con el art. 5 (establecimiento permanente), pero ello no comportará la aplicación del régimen jurídico del art. 7 (beneficios empresariales), sino que se aplicará el régimen establecido en este art. 8⁶⁸⁸. Los comentarios al MCOCDE señalan que el objetivo de este artículo es asegurarse que los beneficios derivados de estas actividades se someten a tributación en uno solo de los Estados contratantes⁶⁸⁹.

Este artículo sigue el criterio mantenido en el MCUSA a la hora de otorgar la competencia tributaria al Estado de residencia de la persona que explota la empresa, mientras que el MCOCDE atribuye dicha competencia al Estado donde esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa, criterio seguido por casi todos los convenios suscritos por España⁶⁹⁰. Por otro lado, siguiendo al MCOCDE, el Convenio no incluye el tráfico internacional de contenedores dentro del régimen jurídico de este artículo, a diferencia de lo que hace el MCUSA.

En el párrafo 2 se señala que las disposiciones del apartado 1 se aplicarán también a los beneficios obtenidos de la participación en un “pool”, en una explotación en común, o en un organismo internacional de explotación. El ejemplo más significativo de esta situación sería el de dos aerolíneas que tienen un acuerdo de códigos compartidos (“*code share agreement*”), conforme al cual comparten la operación de una ruta determinada y los beneficios de la misma. Las disposiciones de este artículo se aplicarán a los beneficios que cada aerolínea obtiene de la explotación de esta ruta y, por tanto, estarán sujetos a tributación en el Estado de residencia de cada aerolínea.

⁶⁸⁸ GARCÍA PRATS, Francisco Alfredo, 1996, cit, pág. 132.

⁶⁸⁹ Comentarios al MCOCDE, 2010, pág. 181.

⁶⁹⁰ MEDINA CEPERO, Juan Ramón, “Las notas más sobresalientes del convenio de doble imposición tributaria firmado entre Estados Unidos y España (I)”, *Doctrina Científica. Quincena Fiscal*, 2004, pág. 7.

Los conflictos que puedan surgir a raíz de la determinación de la residencia de estas empresas deberán resolverse conforme a lo establecido en el art. 4.3 que hemos visto anteriormente.

Este artículo no incluye la rentas derivadas del uso, mantenimiento y alquiler de contenedores, a pesar de que es habitual en los CDI firmados por EEUU. Este país hizo constar una reserva el MCOCDE por la que se salvaguarda el derecho a incluir en el ámbito de aplicación de este artículo la renta derivada de la utilización, mantenimiento o arrendamiento de contenedores utilizados en el tráfico internacional⁶⁹¹. La ausencia de los contenedores en este artículo comporta que las rentas derivadas de estas actividades pasen a estar regulados por el art. 7 (Beneficios Empresariales) en el Convenio, por lo que para este tipo de transporte la existencia de EP resultará determinante de la tributación en el Estado de realización de dichas actividades.

En conclusión, en el CDI España-EEUU las rentas procedentes de este tipo de actividades están sujetas a tributación en el Estado de residencia, como sucede con los beneficios empresariales, pero tal Estado viene determinado por la residencia de la persona que explota la empresa de transporte marítimo o aéreo, mientras que en el MCOCDE el criterio determinante es la sede de la dirección efectiva de la empresa. Asimismo, por las características propias de este tipo de actividades, no se tiene en cuenta la existencia de un EP como punto de conexión que justifique la sujeción a tributación en el Estado en el que se obtienen las rentas.

4.4.- EMPRESAS ASOCIADAS (art. 9)

4.4.1. Régimen jurídico

A diferencia de otros artículos del Convenio, el art. 9 no contiene regla alguna sobre la distribución de la competencia tributaria entre los Estados, sino que lo que hace es autorizar a los Estados contratantes para que, a través de sus legislaciones internas, efectúen las correcciones oportunas en los resultados contables por las operaciones efectuadas entre empresas vinculadas localizadas en los dos Estados, para asignar a cada Estado los beneficios

⁶⁹¹ MCOCDE, pág. 187.

que hubiesen correspondido si estas empresas hubiese actuado como partes independientes⁶⁹². Este artículo es un reflejo del *arms-length principle* que tiene su origen en el derecho norteamericano⁶⁹³. El artículo del CDI España-EEUU sigue el criterio mantenido en el artículo homónimo del MCOCDE y del MCUSA.

Esta disposición, que mantiene la redacción original de 1990, establece que, cuando dos empresas estén unidas en sus relaciones comerciales o financieras por condiciones que difieran de las que sería acordadas por empresas independientes, el beneficio que habría obtenido una de estas empresas, de no existir tales condiciones, pueda ser incluido en los beneficios de la otra empresa y sometido a imposición en consecuencia en el Estado de residencia de esta última.

La existencia de empresas asociadas (o de vinculación, usando la terminología propia de la normativa interna española) se produce en dos situaciones: (a) cuando una empresa de un Estado contratante participe, directa o indirectamente, en la dirección, control o el capital de una empresa del otro Estado contratante; o (b) cuando unas mismas personas participen, directa o indirectamente, en la dirección, control o capital de una empresa de un Estado contratante y de una empresa del otro Estado contratante. Siguiendo al MCOCDE y al MCUSA, no se establece ningún porcentaje de participación en el capital o de votos en el órgano de administración, sino que el elemento clave es la existencia de control efectivo de una empresa sobre otra. El CDI España-EEUU, y los modelos de referencia, no contienen una explicación del significado de participación directa o indirecta en la dirección, control o capital de una empresa del otro Estado contratante, por lo que para su concreción habrá que acudir a la legislación interna de cada uno de los Estados⁶⁹⁴.

En ambas situaciones el artículo exige que las dos empresas estén unidas, en sus relaciones comerciales o financieras, por condiciones que difieran de las que serían acordadas por

⁶⁹² GARCÍA PRATS, Francisco Alfredo, Tributación de las rentas empresariales: rentas asociadas en los convenios de doble imposición, en: SERRANO ANTÓN, Fernando y otros, *Fiscalidad Internacional* (obra colectiva), Centro de Estudios Financieros, 2010, pág. 495, refiriéndose este autor al MCOCDE.

⁶⁹³ Reflejado en la Sección 482 USC.

⁶⁹⁴ En el caso español, la norma de referencia es el art. 18 LIS sobre operaciones vinculadas. Sobre métodos de valoración, ver Resoluciones TEAC de 30 de marzo de 1989 y 19 de abril de 1995. En el caso norteamericano es la Sección 482 USC, sobre la que existe abundante jurisprudencia y desarrollo reglamentario.

empresas independientes, y que estas condiciones estén causadas por la existencia de esta situación de asociación⁶⁹⁵. La concurrencia de estos dos requisitos (vinculación entre empresas y condiciones en sus transacciones que diferirían de las acordadas por empresas independientes) es el supuesto de hecho regulado en este artículo que permitiría a un Estado la realización del ajuste primario.

La consecuencia de esta situación es que el Convenio permite que los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas, de no existir estas condiciones favorables, puedan ser incluidos en los beneficios ordinarios de la misma a través del correspondiente ajuste contable y, en consecuencia, ser sometidos a tributación en el Estado que efectúa este ajuste primario. Con estas disposiciones se pretende evitar que las empresas puedan usar la vinculación existente entre las mismas para desviar la tributación hacia el país que fiscalmente les resulte más favorable. El ajuste primario deberá efectuarse en base a los mecanismos previstos en la legislación interna de cada uno de los Estados, en la medida en que el Convenio no contiene ninguna disposición al respecto.

Los modelos de convenio tampoco contienen ninguna disposición relativa a los mecanismos para efectuar el ajuste, aunque en el marco de la OCDE destacan las Guías de la OCDE sobre Precios de Transferencia⁶⁹⁶ que forman parte de los comentarios y tendrían la misma eficacia interpretativa que los mismos. Estas guías proporcionan instrucciones para la aplicación del “*arms-length principle*” para la valoración a efectos fiscales de transacciones internacionales entre empresas vinculadas⁶⁹⁷.

El artículo del Convenio establece un criterio de vinculación más amplio, pero al mismo tiempo menos concreto, que el establecido en el art. 18 de la LIS, que establece en su redacción actual nueve supuestos de vinculación e incluso, en algunos de ellos, establece los porcentajes de participación entre las entidades o las personas físicas para que exista esta

⁶⁹⁵ GARCÍA PRATS, Francisco Alfredo, 2010, cit., pág. 514, refiriéndose este autor al MCOEDE.

⁶⁹⁶ Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias, OECD, 2010. En su versión inglesa: *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, OECD, 2010.

⁶⁹⁷ El TEAC se ha remitido en el pasado a los informes de la OCDE para determinar los métodos que concretan el precio de mercado en operaciones vinculadas. Ver Resolución del TEAC de 10 de septiembre de 1986 en la que se aplican a una situación interna.

vinculación. La redacción de la norma del Convenio se aproxima más a la contenida en la legislación norteamericana⁶⁹⁸, que se limita a decir que existe vinculación cuando dos o más entidades son titularidad o están controladas, directa o indirectamente, por los mismos intereses (“*owned or controlled directly or indirectly by the same interests*”). La normativa norteamericana ha sido objeto de extenso desarrollo a nivel reglamentario por parte del Departamento del Tesoro⁶⁹⁹.

Tal como hemos mencionado anteriormente, esta situación de vinculación se manifiesta tanto en las relaciones comerciales como en las financieras, por lo que a través de este artículo también quedarían contemplados los tipos de interés y demás condiciones financieras favorables aplicables a préstamos entre empresas asociadas (lo que en terminología anglosajona se denomina *thin capitalization issues*).

4.4.2. Los ajustes bilateral y secundario

En el párrafo 2 de este artículo se prevé que, en caso de que un Estado contratante haya ajustado los beneficios de una empresa residente de ese Estado para incluir los beneficios obtenidos por una empresa asociada residente en el otro Estado contratante, este otro Estado contratante efectuará el ajuste correspondiente del impuesto sobre estos beneficios en la empresa residente en su territorio. Este ajuste correspondiente o bilateral pretende corregir la doble imposición sobre la parte del beneficio que es objeto del ajuste. Esta doble imposición normalmente será económica, ya que no hay identidad de sujetos, por cuanto que el ajuste contable se producirá en una entidad residente en un Estado que es diferente de la entidad que ha sido sometido a gravamen en el otro Estado.

El otro Estado efectuará el ajuste bilateral únicamente si considera que el ajuste efectuado por el Estado que realiza el ajuste primario refleja correctamente el beneficio que hubiese existido si las operaciones se realizaren en condiciones de total independencia, en cuyo caso quedaría

⁶⁹⁸ Sección 482 *USC*.

⁶⁹⁹ Las disposiciones del *Code of Federal Regulations* 1.482-0 a 1.482-8 contienen las normas de desarrollo reglamentario que se han publicado en las últimas décadas sobre esta materia. Pueden localizarse en http://www.irs.gov/pub/irs-apa/482_regs.pdf

obligado a efectuar el ajuste en base a este artículo. En caso de discrepancia entre los Estados, podrá iniciarse el procedimiento amistoso previsto en el art. 26 del CDI España-EEUU que, en el Protocolo de 2013, se complementa con dos párrafos nuevos en los que se establece un proceso de arbitraje en caso de que las partes no estén satisfechas con el resultado del procedimiento amistoso⁷⁰⁰. En el derecho español el procedimiento amistoso está desarrollado en un Reglamento de 2008⁷⁰¹, que regula los procedimientos amistosos previstos en los convenios internacionales. Asimismo, la disposición adicional primera de la LIRNR da cobertura legal a estos procedimientos al señalar que los procedimientos amistosos previstos en los convenios internacionales se regularán por lo previsto en los propios convenios.

El ajuste secundario es el que permite recalificar los fondos o rentas transferidos entre las empresas vinculadas para adecuar la tributación de los mismos a la nueva realidad jurídico-tributaria⁷⁰². Este ajuste es el que debería producirse cuando, como consecuencia de la existencia de operaciones vinculadas, una vez ajustados los beneficios (ajustes primario y bilateral), los fondos que han generado esos beneficios se encuentran en el patrimonio de una de las empresas vinculadas, por lo que para restablecer la situación económico-financiera que hubiera existido en una situación de plena competencia, es necesario ajustar la naturaleza de los fondos y, por ejemplo, considerar que ha habido un pago de dividendos de una empresa a otra.

El ajuste secundario no está contemplado en el CDI España-EEUU ni en los modelos de referencia. En los Comentarios al MCOCDE⁷⁰³ se dice claramente que no se pretende abordar la cuestión de los ajustes secundarios, aunque se reconoce la procedencia de los mismos y que su realización dependerá de la normativa interna de los Estados. Los Comentarios al MCUSA van más allá al manifestar claramente la posición interna favorable de la administración fiscal

⁷⁰⁰ Ver Apartado 6.3. Procedimiento amistoso de este Capítulo IV.

⁷⁰¹ Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa. BOE: 18/11/2008

⁷⁰² GARCÍA PRATS, Francisco Alfredo, 2010, cit., pág. 542.

⁷⁰³ Comentarios MCOCDE, 2010, cit., pág. 190.

norteamericana de efectuar el ajuste secundario, aunque reconocen que su realización dependerá de la legislación interna de cada Estado⁷⁰⁴.

En el párrafo 2 *in fine* del CDI España-USA, siguiendo a los modelos de referencia, se establece que para la determinación del ajuste bilateral se tendrán en cuenta las demás disposiciones del Convenio, para lo cual se consultarán las autoridades competentes de los Estados. Conforme señala el MCUSA, esta disposición supone que, si como consecuencia de un ajuste secundario, se considera que ha habido una distribución de dividendos de un Estado a una empresa situada en el otro Estado, será aplicable lo establecido en el art. 10 (dividendos) del CDI y deberá aplicarse la retención prevista en el mismo.

Siguiendo al MCOCDE, el Convenio no establece un plazo para la realización del ajuste. En los Comentarios al MCOCDE se expresa que existen dos posturas contrapuestas. Por un lado, algunos Estados consideran que, si un Estado contratante efectúa un ajuste en la contabilidad de una empresa, ésta debe tener la seguridad de que se efectuará el ajuste correspondiente en el otro Estado, por lo que el plazo para efectuar el ajuste correspondiente debe abarcar tantos ejercicios como lo haga el ajuste primario que efectúa el otro Estado. Por otro lado, algunos Estados consideran que no es razonable mantener una obligación de esta naturaleza ilimitada en el tiempo.

Consideramos que el plazo para realizar el ajuste bilateral debe discurrir en paralelo al ejercicio del ajuste primario para evitar la existencia de doble imposición. Ello puede conllevar problemas en el caso del Convenio con EEUU, por cuanto que los plazos de prescripción de la deuda tributaria son significativamente más amplios en EEUU⁷⁰⁵. En los Comentarios al MCUSA se manifiesta que el ajuste correspondiente efectuado como consecuencia del ejercicio del procedimiento amistoso previsto en el art. 26 debe ejecutarse

⁷⁰⁴ En EEUU el *Revenue Procedure* 99-32, 1999, detalla el proceso para efectuar estos ajustes. En España el ajuste secundario viene contemplado en el art. 18.11 LIS y en el art. 21 bis RIS. Conforme al art. 18.11 LIS: “En aquellas operaciones en las que se determine que el valor convenido es distinto del valor de mercado, la diferencia entre ambos valores tendrá, para las personas o entidades vinculadas, el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia (...).”

⁷⁰⁵ Ver apartado 12.1 Prescripción de la deuda tributaria del Capítulo I.

con independencia de los plazos de prescripción o de cualquier otra consideración de carácter administrativo⁷⁰⁶.

El art. 9 del CDI constituye una de las excepciones a la cláusula de salvaguarda mencionada en el art. 1.4.a) del Convenio, que señala que dicha cláusula no se aplicará a “los beneficios concedidos por un Estado contratante con arreglo al apartado 2 del artículo 9 (empresas asociadas)”. La consecuencia de ello es que el ajuste bilateral o secundario que efectúe un Estado contratante a favor del contribuyente, cuando el otro Estado haya ajustado al alza los beneficios de dicho contribuyente, para incluir en su base imponible beneficios que han sido sujetos a tributación en el primer Estado mencionado, no podrá ser anulado por la aplicación de la normativa interna de los Estados.

La puesta en práctica de mecanismos de corrección bilateral de los beneficios de dos o más entidades cuando éstas son residentes de Estados diferentes ha planteado siempre graves dificultades⁷⁰⁷. Por ello en el ámbito del derecho comunitario hay que destacar la aprobación hace años del Convenio 90/436/CEE, de 23 de julio⁷⁰⁸, relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de las empresas asociadas⁷⁰⁹.

4.4.3 La subcapitalización

La subcapitalización es aquella situación de una sociedad cuyo capital es inferior al adecuado. Esta situación es de interés para el Derecho tributario cuando la financiación de la sociedad se realiza a través de fondos ajenos (préstamos) en lugar de fondos propios (capital) con las consiguientes ventajas fiscales que comporta para la empresa por la deducibilidad de los intereses de la base imponible del prestatario y por la ausencia de doble imposición (económica y jurídica), que suele afectar a los dividendos, pero que no existe en el caso de los

⁷⁰⁶ Explicación Técnica MCUSA, 2006, pág. 32.

⁷⁰⁷ TOVILLAS MORÁN, José María. Comentarios al Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa. *Impuestos: Revista de doctrina, legislación, y jurisprudencia*, Año nº 26, Nº 2, 2010, pág. 2.

⁷⁰⁸ Convenio CEE/90/436, de 23 de julio de 1990 relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de las empresas asociadas. DOCE 255 de 20 de agosto. BOE: 21/12/1994.

⁷⁰⁹ El régimen para el desarrollo de este procedimiento amistoso está contemplado en el Título III (art. 21 y ss) del Reglamento de procedimientos amistosos aprobado por RD 1794/2008, de 3 de noviembre.

intereses por ser éstos deducibles de la base imponible⁷¹⁰. En definitiva, el tratamiento fiscal más oneroso que conlleva la utilización de capitales propios frente a la utilización de capitales ajenos conlleva a los grupos de empresas a establecer estructuras que bajo la apariencia de financiación con capitales ajenos realmente ocultan una financiación con capitales propios⁷¹¹. Esta situación puede interesar al Derecho Mercantil desde la perspectiva de la responsabilidad por carecer la sociedad de los fondos propios necesarios para hacer frente a sus responsabilidades⁷¹².

Efectuamos una breve referencia a la subcapitalización en el ámbito de la fiscalidad internacional por ser un asunto relacionado con la existencia de las situaciones de vinculación entre empresas contemplada en este artículo y con la aplicación del principio *arms-length* mencionado anteriormente.

La actitud de los ordenamientos jurídicos⁷¹³ ante este problema generalmente es el mismo que se adopta ante operaciones vinculadas, esto es, se prescinde de la naturaleza jurídica del préstamo para considerar que se ha efectuado una aportación de capital con las consiguientes consecuencias fiscales derivadas de ello.

En los comentarios al MCOCDE⁷¹⁴, se señala que el modelo de convenio no impide la aplicación de las normas nacionales sobre subcapitalización en la medida en que tengan por objeto el ajuste de los beneficios del prestatario a la cuantía que hubiera obtenido en condiciones normales de mercado. EEUU ha formulado una observación a este artículo⁷¹⁵, en la que manifiesta su preferencia por otras formas razonables de abordar los casos de subcapitalización, distintas del cambio de la naturaleza del instrumento financiero de deuda a capital y del carácter del pago de interés a dividendo. Así, manifiesta que, cuando sea

⁷¹⁰ PALAO TABOADA, Carlos, La subcapitalización, en: SERRANO ANTÓN, Fernando y otros, *Fiscalidad Internacional* (obra colectiva), Centro de Estudios Financieros, 2010, pág. 1.000.

⁷¹¹ CHECA GONZÁLEZ, Clemente, *Impuesto sobre la renta de no residentes*, Aranzadi, 2002, pág. 133.

⁷¹² PALAO TABOADA, Carlos, 2010, cit., pág. 1.000.

⁷¹³ La normativa interna en materia de subcapitalización está constituida por el art. 16 LIS, cuya finalidad es establecer una limitación a la deducibilidad de los gastos financieros para favorecer de manera indirecta la capitalización empresarial y responder, con figuras análogas a nuestro derecho comparado, al tratamiento fiscal actual de los gastos financieros en el ámbito internacional.

⁷¹⁴ Comentarios MCOCDE, 2010, pág. 188.

⁷¹⁵ Comentarios MCOCDE, 2010, pág. 191.

oportuno, el carácter del instrumento (como deuda) y el carácter del pago (como interés) pueda mantenerse, pero el Estado con derecho de gravamen pueda diferir la deducción de los intereses pagados que, de otra forma, habría de admitirse para determinar la renta neta del deudor⁷¹⁶.

4.4.4 Conclusión

Este artículo mantiene la misma redacción amplia que tenía en el Protocolo de 1990, que, a su vez, es muy similar a la contenida en los MCOCDE y MCUSA. En lugar de establecerse una relación de criterios concretos, e incluso cuantificables, como sucede en la legislación interna española, se utiliza un criterio amplio, siguiendo al MCOCDE y a la legislación interna de EEUU. El artículo se remite a la legislación interna de los Estados en materia de operaciones vinculadas para la determinación de las condiciones cuya concurrencia provoca la existencia de vinculación.

El artículo permite en el primer apartado el ajuste de los beneficios de las empresas en las que se produzca la situación de vinculación (ajuste primario). Una vez efectuado dicho ajuste por un Estado, el apartado segundo impone la obligatoriedad del ajuste bilateral al otro Estado contratante. La norma no establece ningún plazo para la realización del ajuste bilateral, aunque consideramos que éste debe abarcar el mismo plazo que el ajuste primario para evitar la existencia de doble imposición.

El artículo *in fine* se remite al proceso amistoso previsto en el art. 26 del Convenio para la resolución de las diferencias entre los Estados. La novedad principal de este proceso la constituye el establecimiento de un procedimiento de arbitraje que se iniciará cuando los Estados no hayan resuelto la cuestión a través del procedimiento amistoso.

⁷¹⁶ Se trata de una solución similar a la prevista en el art. 16 LIS mencionado anteriormente, conforme al cual se establece un límite a la deducibilidad de los gastos financieros en el 30% del beneficio del ejercicio, pero en todo caso se permite la deducibilidad de hasta 1 millón de euros. En caso de que los gastos financieros excedan estos límites, podrán deducirse en los periodos impositivos siguientes.

4.5.- DIVIDENDOS (Art. 10)

4.5.1. Introducción. Reglas de tributación

Este es el primer artículo, junto los correspondientes a intereses y cánones, que contemplan las denominadas rentas pasivas, es decir, aquellos rendimientos que provienen de cesión de un capital o una tecnología propios que generan una renta periódica a favor del cedente⁷¹⁷.

El art. 10 del CDI España-EEUU de 1990 ha sido completamente sustituido por un artículo de nueva redacción en el Protocolo de 2013, que reduce significativamente la tributación en la fuente de los dividendos en las relaciones entre la casa matriz y la filial.

Conforme establece el nuevo párrafo 1 de este artículo, los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado, es decir, en el Estado de la residencia del beneficiario (persona física o jurídica) de los mismos. En el párrafo 2 se añade que dichos dividendos también pueden someterse a imposición en el Estado en que resida la sociedad que distribuye los dividendos, es decir, en el Estado de la fuente⁷¹⁸. No obstante, si el beneficiario efectivo de los dividendos es un residente del otro Estado contratante, el impuesto exigido en el Estado de la fuente no podrá exceder de los siguientes importes:

⁷¹⁷ LUCAS DURÁN, Manuel, Los dividendos e intereses en la fiscalidad internacional, en: SERRANO ANTÓN, Fernando y otros, *Fiscalidad Internacional*, Centro de Estudios Financieros, 2010, pág. 499, refiriéndose al MCOCDE.

⁷¹⁸ Cuando el Estado de la fuente es España, la normativa interna (art. 13.1 f) LIRPFNR) establece que los dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en los fondos propios de entidades residentes en España se considerarán rentas obtenidas en territorio español. Conforme al art. 25.1 f) LIRPFNR, el tipo de gravamen será del 19% (20% en 2015 DA Novena LIRPFNR). Por tanto, cuando se trate de dividendos pagados a personas físicas o jurídicas residentes en EEUU, resultarán aplicables los tipos impositivos menores del Convenio. Estarán exentos los dividendos cuando sean distribuidos por las sociedades filiales residentes en territorio español a sus sociedades matrices residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea (art. 14.1 h) LIRPFNR) en aplicación de la Directiva 2011/96/UE del Consejo, de 30 de junio de 2011. También hay que efectuar una breve referencia al art. 91 de la LIRPF que contempla el régimen de transparencia fiscal internacional. Además de la imputación de beneficios (“rentas positivas”), también puede proceder la imputación de dividendos e intereses.

- (a) 5% del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad que posea al menos el 10% de las acciones con derecho a voto de la sociedad que paga los dividendos.
- (b) 15% del importe bruto de los dividendos en los demás casos.

En definitiva, los dividendos estarán sometidos a retención en el Estado de la fuente a unos tipos que no podrán exceder de estos importes, sin perjuicio de que posteriormente puedan estar sometidos a tributación en el Estado de residencia, que deberá aplicar los mecanismos previstos en el Convenio y en la legislación interna para la eliminación de la doble imposición (imputación limitada en la generalidad de los casos).

El criterio de imposición regulado en este artículo únicamente se aplica a los dividendos que proceden de un Estado contratante que se perciben por un residente del otro Estado contratante que es el beneficiario efectivo de los mismos. No resulta aplicable a los dividendos procedentes de un tercer Estado ni a los dividendos que se abonen a un EP del otro Estado que pertenezca a una entidad residente en un tercer Estado⁷¹⁹.

Los dos primeros párrafos siguen las directrices del MCUSA, pero difieren del MCOCDE en que éste último exige una participación mínima del 25% del capital de la sociedad que distribuye los dividendos para poder beneficiarse del tipo más reducido, aunque contempla en los Comentarios la posibilidad de que la participación pueda ser reducida por acuerdo entre los Estados. Por otro lado, la participación mínima del MCUSA se aplica sobre las acciones con derecho a voto⁷²⁰, mientras que en el MCOCDE se calcula sobre el capital social. Por tanto el CDI España-EEUU, permite beneficiarse de los tipos reducidos con más facilidad que el

⁷¹⁹ CHICO DE LA CÁMARA, PABLO y otros, 2010, cit., pág. 414, refiriéndose al MCOCDE.

⁷²⁰ La Explicación Técnica del MCUSA define las acciones con derecho a voto (*voting stock*) como aquellas que proporcionan el derecho a elegir, nombrar o sustituir a cualquier persona que posea las facultades ordinariamente atribuidas al Consejo de Administración de una sociedad. En España la referencia a las acciones con voto y acciones sin voto podemos hallarla en el RDL 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aunque no contiene una definición propiamente dicha de este tipo de acciones.

MCOCDE y que la mayoría de los Convenios suscritos por España al exigir una participación menor en la filial⁷²¹.

Asimismo, para no dejar dudas, este apartado *in fine* señala que lo establecido en el mismo no afecta a la imposición de la sociedad con respecto de los beneficios con cargo a los cuales se pagan los dividendos, es decir, la sociedad que distribuye los dividendos continuará estando sujeta al impuesto de sociedades en el Estado del que sea residente.

Como sucede en los modelos de referencia y en el Convenio de 1990, los tipos impositivos se aplican sobre los dividendos brutos, es decir, sobre el rendimiento generado sin ningún tipo de reducción por impuestos, comisiones o gastos de administración. El Convenio hace referencia a los dividendos “pagados”, término que debe interpretarse en un sentido amplio, sin que se refiera necesariamente al pago material, bastando con la puesta de los fondos a disposición del receptor⁷²².

La tributación de dividendos se basa, por tanto, en un sistema de tributación compartida entre el Estado de residencia y el Estado de la fuente. El Estado de la residencia del beneficiario de los dividendos tiene un derecho de imposición no limitado por el Convenio (salvo la obligación de aplicar las medidas previstas en el art. 24 CDI para paliar la doble imposición)⁷²³, mientras que el Estado de la fuente (Estado de residencia de la sociedad que distribuye los dividendos) tiene un derecho limitado a los porcentajes mencionados. Estos porcentajes constituyen un máximo de imposición, pero si la legislación del Estado de residencia de la sociedad que distribuye los dividendos establece unos tipos más bajos, éstos serían los aplicables⁷²⁴. En línea con los modelos de referencia, el Convenio no se pronuncia

⁷²¹ Para un resumen de los porcentajes de participación exigidos en los convenios firmados por España para poder beneficiarse de los tipos reducidos, ver GALAN RUÍZ, Javier / RODRÍGUEZ ONDARZA, José Antonio. Convenios de doble imposición internacional. Análisis del caso español. *Documento n° 19/10*, Instituto de Estudios Fiscales, 2010, pág. 96.

⁷²² CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor, *Dividendos*, en: CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor y otros (obra colectiva), *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, CISS Wolters Kluwer, 2012, pág. 349, refiriéndose al MCOCDE.

⁷²³ La doble imposición también se eliminará conforme a la legislación interna (art. 31 LIS y art. 82 LIRPF).

⁷²⁴ En el caso español, hemos visto que los tipos que establece la legislación interna son más altos (art. 25.1f) LIRNR). En el caso norteamericano, dependerá del tramo en el que se encuentre el contribuyente persona física (ver apartado 9. Tramos y tipos de gravamen del Capítulo I).

sobre la forma en que los dividendos deben someterse a imposición en el Estado de la fuente o residencia.

El porcentaje de tributación al que tiene derecho el Estado de la fuente se ha reducido en el Protocolo de 2013 para el caso en que el beneficiario efectivo sea una sociedad que posea una participación significativa de las acciones con derecho a voto de la sociedad que paga los dividendos (párrafo (a)). En el CDI de 1990 se permitía que el impuesto exigido por el Estado de la fuente fuera de hasta el 10% del importe bruto de los dividendos y, a su vez, se exigía que, para poder beneficiarse de esta tributación reducida, la participación fuera como mínimo de un 25% de las acciones con derecho a voto de la sociedad que paga los dividendos. Para los demás casos (párrafo (b)), el porcentaje no ha variado en el nuevo Protocolo.

En definitiva, con el nuevo Protocolo se ha querido responder a las demandas de los agentes económicos que pedían una reducción de la tributación de dividendos entre sociedades participadas con la finalidad de incentivar el desarrollo de actividades comerciales y flujos de inversión entre España y EEUU.

En el caso de que el beneficiario de los dividendos sea una persona física, los dividendos podrán estar sujetos a tributación en el Estado de la fuente hasta un tipo del 15% de los dividendos brutos, y esta persona física deberá tributar en el Estado de residencia como cualquier otro residente. Los porcentajes reducidos, o la exención total de los dividendos que veremos a continuación, únicamente se aplican en el caso de que el beneficiario sea una sociedad. Por tanto, la tributación en la fuente de los dividendos no ha cambiado en el Protocolo de 2013 cuando el beneficiario de los mismos sea una persona física. En cuanto al Estado de residencia, en España una persona física residente que reciba dividendos de una sociedad norteamericana tributaría a los tipos del 19% (<6.000€), 21% (entre 6.000€ y 50.000€) y 23% (>50.000€) a partir de 2016⁷²⁵. En EEUU, un residente tributaría a un tipo entre el 0% y el 20% según el tramo en el que se encuentre el sujeto pasivo⁷²⁶.

⁷²⁵ Arts. 66 y 76 LIRPF. En 2015 los tipos serán del 20%, 22% y 24%, respectivamente (DA 31 LIRPF).

⁷²⁶ Ver apartado 9.- Tramos y tipos de gravamen del Capítulo I.

Los dividendos soportarán una retención del 15% en el Estado de la fuente que la persona física que los reciba podrá deducirse en el Estado de la residencia a través de los mecanismos que el Convenio y la legislación fiscal de cada país prevé para eliminar la doble imposición⁷²⁷.

4.5.2 Supuestos de exención de tributación sobre dividendos

En los apartados 3 y 4 de este artículo se exime de tributación de los dividendos en el Estado de la fuente en determinadas circunstancias.

Conforme al apartado 3, los dividendos no se someterán a imposición en el Estado contratante en el que reside la sociedad que paga los dividendos (Estado de la fuente) si el beneficiario efectivo es una sociedad residente del otro Estado contratante que haya poseído acciones que representen como mínimo el 80% del capital con derecho a voto de la sociedad que distribuye los dividendos durante el periodo de 12 meses que concluya en la fecha en que se determina el derecho a percibir el dividendo. Dicha titularidad puede ejercerse directa o indirectamente a través de uno o más residentes de cualquiera de los dos Estados contratantes.

En estos casos de participación absolutamente dominante (+80%) los dividendos estarán exentos de tributación en el Estado de la fuente y estarán sujetos a tributación exclusivamente en el Estado de residencia, eliminándose de este modo la doble imposición económica⁷²⁸. Para que opere esta exención, se toman unas cautelas al exigirse que el beneficiario efectivo de los dividendos reúna las estrictas condiciones contenidas en el art. 17 (Limitación de beneficios), para evitar que la constitución de estructuras societarias que se beneficien indebidamente de la nula tributación de dividendos prevista en este apartado.

⁷²⁷ Art. 82 LIRPF y Sección 901 *US Tax Code (Foreign Tax Credit)*.

⁷²⁸ En el caso de dividendos percibidos por sociedades residentes en España, la normativa interna prevé la eliminación de la doble imposición económica en el art. 21 LIS, conforme al cual están exentos los dividendos cuando se posea una participación de al menos del 5% en el capital de la sociedad o cuando el valor de adquisición de la misma sea superior a 20 millones de euros. Asimismo, cuando se reúnan estos requisitos de participación o valor de adquisición de dicha participación, el art. 32 LIS también permite que se deduzca el impuesto efectivamente pagado por la sociedad que distribuye el beneficio respecto de los beneficios con cargo a los cuales se abonan los dividendos, en la cuantía correspondiente de tales dividendos, siempre que dicha cuantía se incluya en la base imponible del contribuyente.

La exención total de dividendos no está contemplada en ninguno de los modelos de referencia y es también novedosa con respecto al Protocolo de 2013⁷²⁹. Se trata de una medida claramente encaminada a favorecer los flujos de inversión internacional entre ambos países.

Por medio de la exención de los dividendos en estos casos se pretende eliminar la doble imposición económica que se produce cuando se grave la misma renta en dos sujetos distintos. Parece claro que la necesidad de evitar la doble imposición económica se hace más apremiante a medida que la participación es mayor, pues resulta más patente la identidad entre los dos sujetos gravados⁷³⁰. En definitiva, con este tratamiento fiscal más favorable en las relaciones entre la filial y la matriz se pretende evitar una imposición superpuesta y facilitar las inversiones internacionales.

El párrafo 4 contiene un supuesto tampoco contemplado en el MCOCDE, conforme al cual se exime de tributación a los dividendos en el Estado en que resida la sociedad que paga dichos dividendos (Estado de la fuente), en caso de que el beneficiario efectivo de los mismos sea un fondo de pensiones residente en el otro Estado contratante que esté exento de imposición, o sujeto a tipo cero, y dichos dividendos no procedan de la realización de una actividad económica. Así, se pretenden eximir los dividendos que reciba un fondo de pensiones que procedan de una actividad pasiva o de mera tenencia de activos financieros. Para la definición de fondo de pensiones, debe atenderse a lo establecido en el art. 3 j), añadido en la modificación del Convenio efectuada a través del Protocolo de 2013⁷³¹.

⁷²⁹ Esta exención total de dividendos en la fuente también está contemplada en algunos de los convenios firmados recientemente por EEUU. Ver art. 10.3 Protocolo de 1 de junio de 2006 de modificación del CDI con Alemania y el art. 10.3 del Convenio para evitar la doble imposición con el Reino Unido de 2001.

⁷³⁰ CUBERO TRUYO, Antonio / DÍAZ RAVN, Nicolás, Convenios para evitar la doble imposición suscritos por España y modelo de la OCDE, Tirant lo Blanch, 2012, pág. 153.

⁷³¹ Para clarificar el concepto de plan de pensiones, el Memorando de Entendimiento que acompaña al Protocolo de 2013 incorpora el apartado j) al art. 3.2 (Definiciones generales) del Convenio en el que define lo que debe entenderse por plan de pensiones. En el caso de España, comprende los fondos regulados por el RDL 1/2002, de 29 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de fondos y planes de pensiones, y las entidades contempladas en el art. 64 del RDL 6/2004, de 29 de octubre, por la que se aprueba el texto refundido de la Ley de ordenación y supervisión de seguros privados, y las compañías de seguros reguladas en esta última ley, cuya actividad consista en la cobertura de contingencias previstas en la Ley de fondos y planes de pensiones. En el caso de EEUU, el Memorando recoge las diferentes modalidades de vehículos de jubilación reguladas, entre otras, en las Secciones 401 y 408 *USTC*, tales como los planes 401K, IRA y Roth IRA, por citar las más habituales (ver apartado 6.2 Rentas exentas de tributación del Capítulo I).

Los fondos de pensiones están exentos de tributación tanto en España⁷³² como en EEUU, por lo que es consecuente que dicho tratamiento fiscal favorable se mantenga cuando los rendimientos que obtenga el fondo de pensiones procedan de activos financieros situados en el otro Estado contratante. De este modo, se alinea el tratamiento fiscal de los dividendos pagados a fondos de pensiones no residentes con el de los dividendos pagados a fondos de pensiones residentes. Si dichos rendimientos estuvieren sujetos a retención en el Estado de la fuente, el fondo de pensiones no podría compensar dicha tributación a través de la legislación interna del Estado de residencia para la eliminación de la doble imposición, por no estar sujeto el fondo de pensiones a tributación en el Estado de residencia⁷³³.

Asimismo, las distribuciones de un plan de pensiones a los beneficiarios del mismo generalmente no tienen la misma naturaleza jurídico tributaria que los ingresos que percibe el fondo por la rentabilidad de sus activos, por lo que los beneficiarios del plan de pensiones no estarán en condiciones de solicitar la eliminación de la doble imposición cuando perciban la pensión, generalmente muchos años después de que los ingresos hubieren sido objeto de retención en la fuente, por lo que los dividendos estarían sujetos a doble tributación en dos momentos separados en el tiempo (cuando se obtiene el dividendo y cuando se distribuye el plan de pensiones), que no podrían compensarse plenamente por ser la tributación de los rendimientos del capital mobiliario diferente que la tributación de las distribuciones de un plan de pensiones⁷³⁴.

4.5.3 Definición de dividendos

En una redacción muy similar al MCOCDE, el párrafo 5 de este artículo define los dividendos⁷³⁵ como los rendimientos de las acciones, de las acciones o bonos de disfrute, de

⁷³² De conformidad con el Art. 30 RDL 1/2002, de 29 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de regulación de los planes y fondos de pensiones, están sujetos al IS a un tipo de gravamen cero, teniendo derecho a la devolución de las retenciones que se les practiquen sobre los rendimientos del capital mobiliario.

⁷³³ A menos que se devolvieran las cantidades retenidas por el Estado de la fuente.

⁷³⁴ Ver *US Model Technical Explanation*, 2006, pág. 35.

⁷³⁵ El concepto de dividendos se encuentra contemplado en la normativa española en el art. 25.1 LIRPF. En EEUU está definido en las Secciones 316 y 871 (m) (rendimientos asimilados a dividendos) IRC. En el ámbito comunitario, la Directiva 2011/96 UE de 30 de noviembre de 2011 relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros contiene la definición de beneficios distribuidos, término que utiliza para referirse a los dividendos.

las partes de minas, de las partes de fundador u otros derechos que permitan participar en los beneficios, excepto los de crédito, así como las rentas sujetas al mismo régimen fiscal que los rendimientos de las acciones por la legislación del Estado en que resida la sociedad que los distribuye.

Este precepto del Convenio hace referencia a tres cuestiones diferentes⁷³⁶: en primer lugar, se efectúa una delimitación positiva del concepto de dividendos; a continuación se efectúa una delimitación negativa (quedan excluidos del concepto los rendimientos de los derechos de crédito); por último, se incluye una cláusula residual de remisión a la normativa interna del Estado donde reside la sociedad que distribuye los dividendos.

En definitiva, es una definición amplia de dividendos que se remite a la legislación interna de los Estados para aquellos casos no contemplados en el Convenio. En el Protocolo de 2013 se han eliminado los créditos participativos del concepto de dividendos, es decir, aquellos créditos que permiten a su titular participar en los beneficios del deudor, que en el Convenio de 1990 tenían la consideración de dividendos siempre que se catalogasen como tales en la legislación del Estado contratante del que procedan los rendimientos. En el Protocolo de 2013 los créditos participativos pasan a estar regulados en el art. 11 (Intereses), en concordancia con lo que establece el art. 11. 3 del MCOCDE.

4.5.4 Disposiciones adicionales

El párrafo 6 de este artículo, en una redacción esencialmente idéntica a la contenida en el convenio de 1990, y muy similar al MCOCDE y MCUSA, señala que las normas establecidas en los apartados 1 a 4 de este artículo no serán aplicables en caso de que el beneficiario efectivo de los dividendos, persona física o jurídica, realice o haya realizado en el otro Estado contratante (el Estado donde está situada la sociedad que reparte los dividendos), una actividad económica a través de un EP situado en ese otro Estado, o haya prestado servicios profesionales independientes a través de una base fija situada en ese Estado. La existencia de

⁷³⁶ TOVILLAS MORÁN, José María, *Estudio sobre el Modelo de Convenio sobre la renta y el patrimonio de la OCDE de 1992*, Marcial Pons, 1996, pág. 127, refiriéndose este autor al MCOCDE.

EP o base fija comporta, por un lado, la inaplicabilidad del régimen fiscal específico de los dividendos y, por otro, la sujeción ilimitada de los rendimientos del EP, o base fija, a tributación en el Estado de la fuente conforme a los art. 7 (beneficios empresariales) y art. 15 (servicios profesionales independientes), según proceda.

Siguiendo al MCOCDE y MCUSA, el párrafo 7 establece el criterio de prohibición de tributación extraterritorial de los dividendos al señalar que un Estado contratante no podrá exigir ningún impuesto sobre los dividendos pagados por una sociedad residente del otro Estado contratante, salvo que se paguen a un residente de ese Estado contratante o los dividendos estén vinculados a un EP o base fija situados en ese Estado contratante, ni someter los beneficios no distribuidos de la sociedad que paga los dividendos a un impuesto, aun cuando los dividendos, o los beneficios no distribuidos, procedan total o parcialmente de beneficios generados en ese Estado contratante. Con ello se pretende evitar los intentos de algunos Estados de sujetar a tributación los dividendos de una sociedad no residente bajo el argumento de que los beneficios se han generado, total o parcialmente, a través de actividades económicas realizadas en el Estado que pretende sujetarlos a tributación⁷³⁷.

En aplicación de la cláusula de salvaguarda del art. 1.3, los nacionales americanos (con independencia de su lugar de residencia) y residentes permanentes de EEUU continuarán sujetos a tributación en EEUU por los dividendos percibidos, sin perjuicio de que puedan aplicarse los mecanismos previstos en la legislación interna norteamericana para evitar la doble imposición. La situación particular es la de los nacionales americanos residentes en España, ya que estarán sujetos a tributación por sus rentas mundiales en EEUU (en su condición de nacionales) y en España (en su condición de residentes), pero no podrán beneficiarse de la tributación más reducida en la fuente prevista en el Convenio cuando se trate de dividendos pagados por sociedades americanas.

⁷³⁷ ALBÍ IBÁÑEZ, Emilio, Tratamiento fiscal de los dividendos en el Convenio con los Estados Unidos, en: MARTÍNEZ LA FUENTE, Antonio y Otros. *Estudios sobre el Convenio entre España y Estados Unidos para evitar la doble imposición*, Editorial Gaceta Fiscal, 1991, pág. 216.

4.5.5. El concepto de beneficiario efectivo

Llegados a este punto, consideramos oportuno efectuar una reflexión sobre el concepto de beneficiario efectivo. Este concepto, que se utiliza en este artículo y en los relativos a intereses y cánones, no está definido en el CDI con EEUU. Tampoco está definido en el MCOCDE, a pesar de que tiene su origen en el MCOCDE de 1977, ni en ninguno de los convenios firmados por España⁷³⁸. Conforme señala la doctrina⁷³⁹, es un concepto que tiene su origen en el derecho anglosajón⁷⁴⁰, que distingue entre un propietario formal (*legal owner*) y un propietario económico o material (*beneficial owner*), aunque tampoco se trata de un concepto desconocido en los ordenamientos de Derecho Civil, en cuyo derecho tributario se contemplan conceptos similares, en particular en el ámbito de atribución e imputación de rentas. En la definición del *International Bureau of Fiscal Documentation* (IBFD) se identifica al beneficiario efectivo con la idea de titularidad económica de la renta⁷⁴¹.

Los artículos 10 (Dividendos) y 11 (Intereses) del Convenio distribuyen el gravamen sobre dividendos e intereses entre el Estado de la fuente y el de la residencia, con la particularidad de que el poder de imposición en la fuente se limita en favor del residente del otro Estado contratante cuando este residente sea el beneficiario efectivo de tales rentas⁷⁴². En el caso del art. 12 (Cánones), la tributación se atribuye de modo exclusivo al Estado de la residencia, siempre y cuando el residente sea el beneficiario efectivo de los cánones.

El MCUSA tampoco define lo que debe entenderse por beneficiario efectivo. Conforme a los comentarios al MCUSA⁷⁴³, por beneficiario efectivo debe entenderse la persona a la que se atribuyen las rentas conforme a la normativa interna del Estado de la fuente. Asimismo, en los

⁷³⁸ TREJO GABRIEL y GALÁN, María Jesús. La cláusula de beneficiario efectivo en el Modelo de Convenio de la OCDE, *Cuadernos de Formación. Instituto de Estudios Fiscales*, Vol. 15/2012, pág. 173; RODRÍGUEZ LOSADA, SORAYA, La interpretación jurisprudencial del concepto de beneficiario efectivo en el ámbito internacional, *Crónica Tributaria*, núm. 149/2013, pág. 154.

⁷³⁹ VEGA BORREGO, Félix Alberto. El concepto de beneficiario efectivo en los convenios para evitar la doble imposición. *Documentos. Doc. 8/05*, Instituto de Estudios Fiscales, 2005, pág. 13.

⁷⁴⁰ *Beneficial owner* es el término que se utiliza en el derecho norteamericano.

⁷⁴¹ *Clarification of the meaning of "Beneficial owner" in the OECD Model tax Convention*. IBFD, 2011. <http://www.oecd.org/tax/treaties/48413407.pdf>

⁷⁴² VEGA BORREGO, Félix Alberto, 2005, cit., pág. 5, refiriéndose este autor al MCOCDE.

⁷⁴³ Explicación Técnica del MCUSA, pág. 33. Por lo demás, los comentarios del MCUSA se remiten a lo estipulado en los Comentarios del MCOCDE.

mismos comentarios se pone el ejemplo básico de que si los dividendos son percibidos a través de un agente o intermediario residente del otro Estado que actúa en nombre de un residente del otro Estado, tales dividendos podrán beneficiarse de las disposiciones de este artículo. No obstante, si tal agente o intermediario actúa en nombre de un residente de un tercer Estado, tales dividendos no podrán beneficiarse de la tributación más reducida que prevé este artículo.

La ausencia de una definición de este concepto en los Convenios y los modelos de referencia, puede generar incertidumbre y provocar diferencias de interpretación entre la administración tributaria y los contribuyentes⁷⁴⁴.

Sin perjuicio de lo que mencionamos en el párrafo siguiente, el concepto de beneficiario efectivo no tiene por qué coincidir necesariamente con la titularidad del activo que genera los dividendos, intereses o cánones. La posición mayoritaria de la doctrina es que la cláusula de beneficiario efectivo se refiere al rendimiento y no a la titularidad de la participación, préstamo o derecho de propiedad industrial o intelectual que genera las rentas⁷⁴⁵.

La única situación en la que el beneficiario efectivo debería coincidir con la titularidad de las participaciones que generan las rentas es la prevista en el art. 10.2 del Protocolo de 2013 en el que se establece una tributación más reducida para el caso de que el perceptor de los dividendos tenga una participación significativa en la sociedad que paga los dividendos.

Conforme al art. 3.2 del Convenio, para la definición de beneficiario efectivo habría que estar a lo que establece la legislación interna de cada uno de los Estados. En el caso de los dividendos, habrá que atender a lo que establece la normativa interna del Estado del que es residente la sociedad que paga los dividendos (Estado de la fuente). No obstante, en el caso español, la normativa interna tampoco contiene una definición de lo que debe entenderse por beneficiario efectivo. Asimismo, es un concepto que ha sido examinado en muy pocas ocasiones por la jurisprudencia española y, en los pocos casos que lo ha hecho, las sentencias

⁷⁴⁴ AVI YONAH, Reuven S. US Treaty Anti-Avoidance rules: an overview and assessment, *University of Michigan Law & Economics Working Papers*, Paper 45, 2012, pág. 9.

⁷⁴⁵ VEGA BORRERO, Félix Alberto, 2005, cit., p. 10.

han dado la razón a la Administración por considerar que la sociedad no residente que invocaba los beneficios del convenio no era el beneficiario efectivo de los rendimientos percibidos⁷⁴⁶.

No tendrán la consideración de beneficiario efectivo un agente, mandatario o cualquier otra persona que actúe por un contrato u obligación que le aproxime a una situación de agente⁷⁴⁷. Por otro lado, no es necesario que el beneficiario efectivo tenga la propiedad total de las acciones, por lo que también puede ser beneficiario efectivo una persona que tenga el usufructo de las acciones⁷⁴⁸.

El concepto de beneficiario efectivo constituye un ejemplo de cláusulas anti-abuso que tienen por objeto evitar la utilización de estrategias en las que se actúa a través de una tercera persona o entidad para la obtención de beneficios de un convenio que no serían directamente aplicables a esa persona⁷⁴⁹. Constituye una herramienta anti-elusión, junto a la cláusula de limitación de beneficios prevista en el art. 17 del CDI, que protege la tributación en la fuente para evitar el abuso de convenio o *treaty shopping*.

Para la interpretación del concepto de beneficiario efectivo debe atenderse al contexto en el que se perciben los dividendos, intereses y cánones. Así conforme a los comentarios al MCOCDE⁷⁵⁰, el concepto de beneficiario efectivo debe interpretarse en su contexto y a la luz de los objetivos e intenciones del CDI, incluyendo la voluntad de evitar la doble imposición y de prevenir la evasión y la elusión fiscales.

La cláusula de beneficiario efectivo constituye en definitiva una defensa de los intereses recaudatorios del Estado de la fuente, ya que los artículos 10, 11 y 12 restringen la aplicación de los tipos más reducidos que el Convenio establece al beneficiario efectivo de las rentas que reside en el otro Estado contratante. Por medio de la misma se trata de impedir el uso abusivo

⁷⁴⁶ TREJO GABRIEL y GALÁN, María Jesús, 2012, cit., págs. 176 y 177; CEBALLOS MORALES, Aida. El concepto de beneficiario efectivo y su jurisprudencia. *Cuadernos de Formación. Instituto de Estudios Fiscales*. 2010, pág. 32 y ss.

⁷⁴⁷ CARMONA FERNÁNDEZ, 2012, cit., pág. 351.

⁷⁴⁸ CARMONA FERNÁNDEZ, 2012, cit., pág. 351.

⁷⁴⁹ TREJO GABRIEL y GALÁN, María Jesús, 2012, cit., pág. 172.

⁷⁵⁰ Comentarios MCOCDE, 2010, pág. 193

de los convenios por medio de personas o entidades interpuestas que actúan como meros intermediarios y que residen en el otro país firmante del Convenio⁷⁵¹.

En definitiva, la definición de beneficiario efectivo es un concepto que no es simple, susceptible de interpretación en función del contexto, a través del cual se pretende atender más a la sustancia que a la forma de la operación y, que por su propia complejidad, los convenios para evitar la doble imposición y los modelos de convenio no definen de manera clara y completa, sino que únicamente delimitan el concepto y describen algunas situaciones en las que el receptor de las rentas tendrían la consideración de beneficiario efectivo⁷⁵².

4.5.6. El impuesto sobre establecimientos permanentes

El Convenio de 1990 en su art. 14 preveía una imposición adicional sobre sucursales, que desaparece como artículo independiente en el Protocolo de 2013, por lo que el artículo décimo cuarto queda sin contenido en el texto refundido del Convenio. En el Protocolo de 2013 este impuesto pasa a integrarse en los párrafos 8 y 9 del art. 10 (Dividendos) y el nuevo texto ya no utiliza el término “impuesto sobre sucursales”, sino que se refiere al mismo como impuesto adicional sobre los establecimientos permanentes. El impuesto continúa existiendo en el Convenio, aunque con algunos cambios en su configuración y con unos tipos impositivos menores. Consideramos que la nueva denominación es más acertada, ya que la sucursal es una modalidad de EP, aunque las consecuencias jurídicas del cambio en la denominación son meramente formales, ya que Convenio de 1990 únicamente la utilizaba en el título del artículo.

⁷⁵¹ CHECA GONZÁLEZ, Clemente, *Impuesto sobre la renta de no residentes*, Aranzadi, 2002, pág. 130

⁷⁵² La jurisprudencia española se ha pronunciado sobre la figura del beneficiario efectivo. Destacan las Sentencias de la AN de 18/07/2006, 20/07/2006, 26/03/2007, relativas a la explotación de los derechos de imagen de jugadores de fútbol profesionales, en las que la AN negó la consideración de beneficiario efectivo a las sociedades húngaras titulares de los derechos de imagen de los jugadores de fútbol que percibían rentas desde España (Real Madrid) y, por tanto, se rechazó la aplicabilidad del CDI España-Hungría que preveía tipo cero en la fuente para los royalties. En el caso norteamericano, la sentencia más relevante la constituye *Aiken Industries, Inc. v. Commissioner*, 56 T.C. 925 (1971) en la que se discute el carácter de beneficiario efectivo en la percepción de intereses en una estructura multinacional de empresas vinculadas. Destaca también la sentencia *SDI Netherlands BV v. Commissioner*, 107 T.C. 161 (1996) en la que, contra el criterio del IRS, el Tribunal aceptó la condición de beneficiario efectivo (y, por tanto, la consideración de los royalties como rentas de fuente extranjera) en un caso de pago de royalties en una estructura multinacional en la que intervenían una compañía de las Bermudas, que era titular de los derechos mundiales de unas aplicaciones de software de IBM, que licenciaba a una compañía holandesa que a su vez sub-licenciaba a una compañía americana.

Por medio de este impuesto se grava la transferencia de rentas obtenidas por un EP a la casa matriz residente en el otro Estado. El razonamiento detrás de la imposición complementaria sobre los EP está en que, si consideramos que los EP están, con respecto a su sede central, en una situación equivalente a una sociedad filial con respecto a su casa matriz, y los pagos de dividendos de las filiales están sujetos a tributación en la fuente, parece razonable que también lo estén los pagos efectuados por las sucursales a su sede central. Tengamos en cuenta que el Convenio, en general, equipara el tratamiento fiscal de las rentas obtenidas a través de un EP al de las rentas obtenidas por sociedades residentes.

El origen de este impuesto en EEUU se encuentra en el “*Branch Tax*” regulado en la Sección 884 del *IRC* que establece un impuesto sobre sucursales extranjeras, sin perjuicio de lo que puedan establecer los CDI firmados por ese país. Por medio de este tributo, las sucursales situadas en EEUU de sociedades residentes en el extranjero están sujetas a tributación por los ganancias netas después de impuestos, efectivamente relacionadas con una actividad económica realizada en EEUU, ajustadas por las variaciones del patrimonio neto (“*net equity*”) de dichas sucursales. El aumento de los recursos propios asignados al negocio en EEUU comportará, conforme al cálculo de este tributo, la reducción de las ganancias netas y, por tanto, de la base imponible sobre la que se aplica el impuesto. La reducción de los recursos propios atribuidos al negocio en EEUU producirá el efecto contrario. En definitiva, en la medida en que la sucursal invierta todas las ganancias producidas en EEUU y, por tanto, no efectúe ningún pago a la casa matriz del otro Estado, la base del impuesto será cero, ya que las ganancias netas del ejercicio se incorporarán vía reservas al patrimonio de la sucursal.

Sin perjuicio de lo que puedan establecer los Convenios internacionales, la Sección 884 impone un tipo impositivo del 30% sobre esta base constituida por las ganancias y las variaciones de los recursos propios (variación denominada en la nueva norma “*dividend equivalent amount*”) calculada conforme a los criterios establecidos en la misma.

El “*Branch Tax*” se aplica adicionalmente al impuesto de sociedades ordinario al que, conforme a lo establecido en la sección 884 del *IRC*⁷⁵³, estarían sujetos los EP situados en

⁷⁵³ Desarrollada en la *Treasury Regulation* 1.884-1.

EEUU. Este tributo constituye, por tanto, un segundo nivel de tributación (“*second layer of taxation*”). La justificación alegada por el legislador norteamericano para el establecimiento de este tributo, que en su configuración actual tiene su origen en la reforma fiscal de 1986⁷⁵⁴, está en evitar la disparidad de tratamiento fiscal entre las filiales domiciliadas en EEUU y las sucursales extranjeras.

La razón de ser de este impuesto está en que, en la medida en que una sociedad americana está sujeta a tributación tanto por sus beneficios como por los dividendos e intereses pagados a sus accionistas extranjeros (en este último caso a través de retenciones en la fuente – “*withholding tax*”), también deben estarlo las sucursales de las sociedades extranjeras. Consideramos que este razonamiento es válido desde la perspectiva recaudatoria norteamericana, pero no desde la perspectiva de la sociedad sujeta a tributación. En ausencia de este impuesto, la sociedad matriz de la sucursal tributará en su Estado de residencia por los beneficios consolidados del grupo, que incluirán los obtenidos a través de una sucursal en EEUU. Al existir este impuesto, la sociedad matriz se imputará el impuesto pagado en EEUU por este concepto en su Estado de residencia y, en consecuencia, reducirá el impuesto a pagar en el otro país por el importe del impuesto sobre EP pagado en EEUU. El impacto fiscal para el grupo consolidado será, por tanto, el mismo. La diferencia estriba en que, a través del impuesto sobre el EP, una parte de los impuestos pagados por el grupo son recaudados por la administración fiscal americana.

En el artículo derogado del Convenio de 1990 se permitía la sujeción de una sucursal española a este tributo en EEUU a un tipo reducido del 10% de la cuantía equivalente al dividendo. En el caso de intereses, el tipo también se reducía al 10% del exceso de los intereses deducibles, salvo el caso de que se trate de una entidad financiera, en cuyo caso el tipo reducido pasaba a ser del 5%. Los tipos previstos en el Convenio eran significativamente más bajos que el 30% establecido en el *IRC*. En reciprocidad con el tratamiento fiscal otorgado en EEUU a las sucursales españolas, el párrafo segundo de este artículo autorizaba a España a imponer un

⁷⁵⁴ La aprobación del *Branch Tax* en 1986 constituyó en su momento otro ejemplo de aplicación por parte de EEUU de la doctrina de las derogaciones (*Tax Treaty Overrides*) y de la *Later-in-Time Rule*, ya que el impuesto sobre sucursales se aplicó también a los países que tenían un convenio anterior firmado con EEUU, aun cuando en el mismo no se contemplare este impuesto. INFANTI, Anthony, *Domestic Law and Tax Treaties: the United States*, 2012, pág. 14. Sobre la doctrina de las derogaciones, ver apartado 3. *Tax Treaty Overrides* en el derecho norteamericano del Capítulo III.

impuesto análogo a las sucursales de sociedades americanas situadas en España y a un mismo tipo impositivo, normativa que en el momento de firma del Convenio de 1990 no estaba desarrollada en el ordenamiento jurídico español⁷⁵⁵.

Desde un punto de vista sistemático, en el Protocolo de 2013 el impuesto ya no aparece como un tributo separado, sino que es una suerte de impuesto sobre el equivalente al dividendo pagado por un EP de una entidad no residente, por lo que pasa a estar incluido en el artículo que regula la tributación de los dividendos. Conforme al párrafo 8 del art. 10, una sociedad residente de uno de los Estados contratantes que tenga un EP en el otro Estado contratante puede quedar sujeta a un impuesto adicional al que pueda aplicarse con arreglo a las restantes disposiciones de este Convenio. Este impuesto únicamente podrá aplicarse sobre la parte de los beneficios empresariales de la sociedad que sean atribuibles al EP. En la nueva redacción de este artículo ha desaparecido la aplicación del impuesto de sucursales sobre el exceso de intereses deducibles imputables a la sucursal que preveía el Convenio de 1990.

En EEUU la base de este impuesto la constituye la cuantía equivalente al dividendo sobre dichos beneficios y en España el importe de renta (Imposición Complementaria) determinado conforme al IRNR. En el caso de EEUU, la cuantía equivalente al dividendo la constituyen las ganancias o beneficios efectivamente conectados con la actividad del EP ajustados al alza o baja, por la bajada o subida, respectivamente, del patrimonio neto del EP. Por medio de este concepto se pretende calcular un importe equivalente al dividendo que una sucursal situada en EEUU hubiese pagado a la casa matriz si hubiere sido gestionada como una filial con personalidad jurídica propia. En el caso español, la imposición complementaria es la que viene establecida en el art. 19 de la LIRNR descrito más adelante.

Este impuesto también podrá exigirse por los Estados contratantes cuando una sociedad residente de uno de los Estados esté sujeta a imposición en el otro Estado contratante sobre una base neta por razón de la renta que pueda someterse a imposición en el otro Estado contratante, en aplicación del artículo 6 (Rentas inmobiliarias) o en aplicación del artículo

⁷⁵⁵ JUAN PEÑALOSA, José Luis de, El convenio para evitar la doble imposición entre España y Estados Unidos, *Carta Tributaria*, n° 107, 1990, pág. 10; GONZÁLEZ POVEDA, Victoriano, 1991, cit., pág. 58.

13.1 (Ganancias de capital)⁷⁵⁶. En este último caso, el impuesto será únicamente aplicable sobre la parte de la renta sujeta al impuesto en virtud del artículo 6 o del artículo 13.1 del Convenio. Se trata de rendimientos sobre bienes inmuebles, o ganancias derivadas de la enajenación de bienes inmuebles, percibidos por un residente de un Estado que, en virtud de lo establecido en estos dos artículos, pueden sujetarse a tributación en el Estado de la fuente donde se producen estos rendimientos. Realmente estas disposiciones están previstas para la normativa americana reflejada en la Sección 871 (d) IRC, ya que la normativa interna española establece que la tributación de estas rentas será por los rendimientos íntegros⁷⁵⁷.

El impuesto no podrá exceder del 5% que se especifica en el art. 10.2 (a) del Convenio. Es el mismo tipo reducido aplicable a los pagos de dividendos entre una filial y su matriz, pues se trata de asimilar el tratamiento de los EP al de las sociedades residentes. Asimismo, se exime de aplicación de este impuesto a las sociedades que reúnan ciertos requisitos del art. 17 (Limitación de Beneficios) que el art. 14 relaciona⁷⁵⁸. El objetivo de esta exención es excluir la aplicación del impuesto sobre EP en aquellas situaciones que, en el caso de que se tratase de una filial con personalidad jurídica propia, estarían exentas de tributación en la fuente. En consecuencia, los EP de sociedades que reúnan los requisitos del art. 17 que se mencionan en este artículo estarán exentos del impuesto de EP.

En el caso español, el art. 19.2 de la LIRNR contempla una imposición complementaria del 19% aplicable a los EP de entidades no residentes cuando las rentas obtenidas por estos EP se transfieran al extranjero. El gravamen se aplicará sobre las cuantías transferidas. Este gravamen no será aplicable: a) A las rentas obtenidas en territorio español a través de EP por entidades que tengan su residencia fiscal en otro Estado miembro de la Unión Europea, salvo que se trate de un país o territorio considerado como paraíso fiscal; b) A las rentas obtenidas

⁷⁵⁶ Este párrafo se refiere a lo estipulado en la Sección 871 (d) IRC, conforme al cual un extranjero no residente que percibe rendimientos de bienes inmuebles situados en EEUU, incluidas ganancias derivadas de la enajenación de estos inmuebles, puede optar por que dichas rentas sean tratadas como rendimiento de una actividad comercial o de negocios y, por tanto, estar sujeto a tributación por el rendimiento neto (ingresos menos gastos) de dicho inmueble.

⁷⁵⁷ Art. 24.1 LIRNR. El art. 24.6 permite la deducción de los gastos directamente relacionados únicamente cuando se trate de residentes de la UE.

⁷⁵⁸ Se refiere a los siguientes apartados del art. 17.2 (c) compañías cotizadas; 2 (e) *ownership and base erosion test*; 3 beneficiarios equiparables; y 7 decisión de la autoridad competente. Veremos estos conceptos en detalle en el apartado 6.1. Limitación de beneficios de este Capítulo.

en territorio español a través de EP por entidades que tengan su residencia fiscal en un Estado que haya suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición, en el que no se establezca expresamente otra cosa, siempre que exista un tratamiento recíproco. En consecuencia, en la medida que esta imposición está prevista en el Convenio con EEUU, los EP situados en España que sean titularidad de un residente americano, estarán sujetos a este impuesto complementario al tipo reducido del 5% previsto en el Convenio.

El MCOCDE no contiene ninguna disposición en la que se prevea la existencia de un segundo nivel de tributación sobre los beneficios de las sucursales⁷⁵⁹. Por otro lado, el artículo 10.8 del Protocolo de 2013 es muy similar al artículo homónimo del MCUSA, así como a las disposiciones que constan en otros CDI firmados por EEUU⁷⁶⁰.

4.5.7. Conclusión

El Protocolo de 2013, siguiendo al MCOCDE, reduce significativamente la tributación de dividendos en sociedades participadas al reducir el tipo aplicable al 5% (10% en el CDI de 1990). La nueva norma va más allá de lo establecido en el MCOCDE al reducir al 10% (25% en el MCOCDE y CDI de 1990) la participación requerida para que se apliquen los tipos más reducidos, y crea un supuesto de exención total de tributación de los dividendos en la fuente en casos de participación superior al 80%. Para los demás supuestos, se mantiene el tipo del 15% que ya preveía el Convenio de 1990, siguiendo a lo establecido en el MCOCDE y MCUSA.

El nuevo Protocolo acertadamente excluye de tributación en la fuente los dividendos percibidos por los fondos de pensiones residentes en el otro Estado contratante, por tratarse de vehículos de inversión no sujetos a tributación en ambos Estados contratantes, por lo que, en el caso de fondos de pensiones residentes en España, se alinea el tratamiento fiscal de los

⁷⁵⁹ EEUU ha formulado una reserva al MCOCDE salvaguardándose el derecho a gravar con un impuesto sobre sucursales las rentas de una sociedad atribuibles a un EP situado en su territorio. Comentarios MCOCDE, 2010, pág. 212.

⁷⁶⁰ Art. 10.9 Protocolo de 2006 que modifica el CDI Alemania-USA de 1989; art. 10.8 Protocolo de 2008 que modifica el CDI Francia-USA de 2004; art. 10.7 del CDI Reino Unido-USA de 2001.

dividendos repartidos por entidades residentes en EEUU con el que reciben, en la normativa fiscal española, los dividendos repartidos por entidades residentes en España.

Consideramos que todas estas medidas encaminadas a reducir la tributación de los dividendos en la fuente son medidas acertadas, que van a facilitar los flujos económicos entre los dos países y, al trasladar fundamentalmente la tributación al Estado de residencia, crean los incentivos necesarios para promover las inversiones internacionales al sujetarlas a tributación en el Estado de origen de las mismas.

En el Protocolo de 2013 se clarifica y simplifica el concepto de dividendos, al eliminar del mismo a los créditos participativos, que en el pasado habían generado cuestionamientos por diferir del tratamiento que recibían en el MCOCDE. Con el nuevo Protocolo pasan a estar contemplados en el artículo de los intereses.

El Protocolo de 2013 mantiene el impuesto sobre EP, a pesar de ser un impuesto no contemplado en el MCOCDE. Afortunadamente, se limita el impacto fiscal del mismo al reducirse el tipo impositivo a la mitad, eliminarse su aplicación sobre los intereses pagados por la sucursal, y excluir de su aplicación a las sucursales que reúnan determinados requisitos del art. 17. Desde un punto de vista sistemático, el impuesto deja de existir de modo independiente, dejándose sin contenido el art. 14 del CDI, y pasa a integrarse dentro del artículo que regula la tributación de dividendos.

4.6.- INTERESES (Art. 11)

4.6.1. Introducción. Reglas de tributación

El art. 11 del CDI de 1990, que contempla los intereses, también ha sido completamente sustituido por un nuevo artículo en el Protocolo de 2013, que elimina en la mayor parte de los casos la tributación de los intereses en la fuente.

Conforme al apartado 1, los intereses procedentes de un Estado contratante, cuyo beneficiario efectivo sea un residente del otro Estado contratante, sólo pueden someterse a imposición en ese otro Estado⁷⁶¹. Por tanto, sin perjuicio de lo establecido en el párrafo segundo, los intereses estarán sujetos a tributación en exclusiva en el Estado de la residencia⁷⁶².

Constituye un cambio significativo con respecto al CDI de 1990, que preveía un régimen de tributación compartida conforme al cual los intereses podían estar sujetos a tributación en el Estado de la fuente a un tipo que no excediera del 10% del importe bruto de los mismos. El nuevo artículo también se desmarca de lo establecido en el MCOCDE, ya que éste último permite la sujeción a tributación en el Estado de la fuente con el límite del 10%, aunque en los Comentarios se prevé que los Estados puedan modificar este límite de mutuo acuerdo. La exención de intereses en la fuente está en línea con otros tratados para evitar la doble imposición firmados por EEUU con países de nuestro entorno⁷⁶³ y con los tratados recientemente modificados por España⁷⁶⁴.

⁷⁶¹ En cuanto a la normativa interna española, el art. 13.1 f) LIRNR, considera obtenidos en territorio español los intereses y otros rendimientos obtenidos por un no residente por la cesión a terceros de capitales propios satisfechos por personas o entidades residentes en territorio español, o por establecimientos permanentes situados en éste, o que retribuyan prestaciones de capital utilizadas en territorio español. Asimismo, el art. 14.1 d) LIRNR establece que los intereses de la deuda pública española pagados a un no residente están exentos de tributación en España. Cuando no exista CDI y el perceptor de los mismos no sea residente en la UE, se aplicará a los intereses el art. 25.1.f) LIRNR, que establece un tipo impositivo del 19%, aunque transitoriamente para 2015 este tipo es del 20% (DA Novena LIRNR). Cuando el perceptor de los mismos sea residente en un país de la UE, según el art. 14.1. c), estarán exentos los intereses y demás rendimientos percibidos por residentes de un Estado miembro de la UE o por un EP de un residente de la UE situado en otro Estado miembro de la UE. En consecuencia, cuando el perceptor de los mismos sea un residente de EEUU, se aplicará el Convenio que establece que dichos intereses estarán exentos de tributación, por lo que supone un ahorro significativo con respecto al 19% establecido en el régimen general. Por tanto, se aplica a los residentes de EEUU el mismo tipo impositivo que a los residentes de la UE. En el caso de EEUU, el tipo impositivo aplicable a los dividendos pagados a un no residente es del 30% (ver apartado 14. Tributación de extranjeros no residentes en EEUU en el Capítulo I), por lo que el ahorro fiscal con la aplicación del Convenio es todavía más significativo.

⁷⁶² Desde un punto de vista de la legislación fiscal española, supone aplicar a los residentes de EEUU el mismo régimen fiscal favorable previsto para los residentes de la Unión Europea en el art. 14.1.c) de la LIRPFNR que establece la exención de los intereses obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios obtenidos sin la mediación de establecimiento permanente. Desde un punto de vista de la legislación fiscal americana, supone aplicar el mismo régimen que el previsto en la Sección 871 (h) IRC, conforme al cual están exentos los intereses pagados a un extranjero no residente que constituya lo que la norma califica de *portfolio interest* – ver apartado 14.- Tributación de extranjeros no residentes en EEUU.

⁷⁶³ CDI EEUU - Reino Unido de 2001; CDI EEUU - Francia de 1994; CDI EEUU – Alemania de 1989.

⁷⁶⁴ CDI España – Alemania de 2011; CDI España – Reino Unido de 2013. En los convenios originales de 1968 y 1975, respectivamente, se preveía tributación compartida. La exención de intereses en los convenios firmados con países de la UE es una consecuencia lógica de la exención de tributación en la fuente de los intereses pagados entre países miembros de la UE prevista en la legislación española.

La solución general adoptada comporta la eliminación de la posibilidad de que exista doble tributación, al reservarse el derecho de tributación en exclusiva al Estado de residencia, y favorece el movimiento de capitales y el desarrollo de las actividades de financiación internacionales.

En consecuencia, se ha abandonado el tratamiento especial que en el Convenio de 1990 se daba a los intereses cuyo beneficiario efectivo sea un Estado contratante, sus subdivisiones políticas y sus entidades locales, que únicamente estaban sujetos a tributación en ese Estado. También se ha eliminado el tratamiento específico que en el Convenio de 1990 se daba a los intereses de préstamos a largo plazo (más de cinco años) concedidos por bancos o entidades financieras residentes en un Estado contratante, así como el que se otorgaba a los intereses relacionados con la venta a crédito de equipos industriales, comerciales o científicos (actividades de exportación), que en el Convenio de 1990 solamente podían someterse a imposición en el Estado de la residencia de la entidad financiera, en los préstamos a largo plazo, o en el Estado de residencia del beneficiario efectivo de los intereses, en las ventas a crédito. En los tres casos se trata de situaciones que el MCOCDE todavía prevé, a través de los Comentarios⁷⁶⁵, que los Estados contratantes puedan pactar como excepciones al criterio general de tributación. En el Protocolo de 2013 han desaparecido estos tres supuestos, por cuanto que, al fin y al cabo, asignaban la competencia tributaria al Estado de residencia del receptor de los intereses, por lo que ya quedan cubiertos en el nuevo régimen de tributación general establecido en el nuevo Protocolo.

En la nueva redacción de este párrafo se ha evitado toda referencia al acto de recepción de los intereses. Así, en el texto del Convenio ya no se habla de intereses “obtenidos”, como se hacía en el CDI de 1990, o de intereses “pagados”, como se hace en el vigente MCOCDE, sino que, para obviar la cuestión de interpretar estos conceptos, el nuevo Protocolo ha seguido la redacción del artículo homónimo del MCUSA y se ha limitado a referirse al origen de los intereses y al beneficiario efectivo de los mismos. Hay que entender, por tanto, que el

⁷⁶⁵ Comentarios MCOCDE, pág. 214 y ss.

nacimiento de la obligación tributaria viene determinada por el devengo y no por el pago de los intereses⁷⁶⁶.

La primera cuestión que plantea este artículo es la determinación de la procedencia de los intereses. De acuerdo con el párrafo 5, los intereses se considerarán procedentes de un Estado contratante cuando el deudor (persona física o jurídica) sea residente de ese Estado, sin perjuicio de lo señalado más adelante para los EP. Para la determinación de la residencia del deudor habrá que atenerse a lo establecido en la legislación interna de cada uno de los Estados y, en caso de conflicto entre las mismas, habrá que aplicar los criterios establecidos en el art.4.2 del Convenio (residencia). Sin embargo, cuando el deudor de los intereses, sea o no residente de un Estado contratante, tenga en un Estado contratante un EP, o una base fija, en relación con los cuales se haya contraído la deuda por la que se pagan los intereses, y dicho EP o base fija soporten la carga de los mismos, entonces estos intereses se considerarán procedentes del Estado en el que estén situados el EP o la base fija.

El segundo concepto que también requiere definición es el de beneficiario efectivo, por lo que al igual que en el caso de los dividendos, conforme al art.3.2 del Convenio, habrá que estar a lo que establece la legislación interna de Estado que aplica el Convenio. Nos remitimos a los comentarios efectuados sobre la materia en el apartado anterior.

4.6.2 Supuestos de no exención de tributación

En el párrafo 2 de este artículo se establecen dos excepciones a la tributación en el Estado de la residencia aplicables a determinados tipos de intereses cuya fuente esté situada en EEUU: (a) los intereses procedentes de EEUU que sean intereses contingentes, que no tengan la consideración de intereses de cartera conforme a la normativa interna de EEUU, pueden someterse a imposición en EEUU pero, si el beneficiario efectivo es un residente de España, la imposición sobre dichos intereses estará limitada al 10% de su importe bruto; y (b) los intereses, que constituyan un interés excedente correspondiente a una participación residual en

⁷⁶⁶ HORTALÁ BALLVÉ, Joan, *Comentarios a la red española de convenios de doble imposición*, Thomson Aranzadi, 2007, pág. 343.

un canal de inversión en valores respaldados por hipotecas sobre bienes inmuebles (“*REMIC*”), pueden someterse a imposición en EEUU conforme a su normativa interna.

Estas dos excepciones al principio de sujeción de los intereses al Estado de la residencia no forman parte del MCOCDE, por lo que EEUU formuló en su momento una reserva⁷⁶⁷ a dicho artículo para salvaguardarse el derecho de sujetar a tributación en la fuente estos intereses, así como las distribuciones de participaciones hipotecarias. Por medio de estas dos excepciones se pretende garantizar en EEUU el mismo tratamiento fiscal para este tipo de activos que el que reciben en la normativa interna norteamericana.

Los intereses contingentes⁷⁶⁸ se generan en préstamos cuyos intereses vengan determinados en función de las ventas o ingresos del deudor, beneficios o ganancias del deudor, cambios de valor de activos titularidad del deudor, o pagos de dividendos o distribución de beneficios del deudor. Salvo que exista convenio, los intereses de fuente norteamericana pagados a un no residente estarán sujetos a tributación a un tipo único del 30%⁷⁶⁹, a menos que resulte aplicable la exención de intereses de cartera (*portfolio interest exemption*). En virtud de esta exención, los préstamos que reúnan los requisitos necesarios para tener la consideración de intereses de cartera⁷⁷⁰, estarán exentos de tributación. A su vez, esta exención tiene varias excepciones entre las cuales se encuentran los intereses contingentes. Cuando se trate de intereses contingentes, no se aplicará la exención de intereses de cartera y dichos intereses percibidos por un no residente estarán sujetos a tributación al tipo general del 30%, o al menor que establezca el convenio. La sujeción a tributación en el Convenio de este tipo de intereses es, por tanto, coherente con la normativa interna, aunque a dichos intereses se les aplicará el tipo más reducido (10%) previsto en el Convenio cuando sean percibidos por un residente en España.

Real Estate Mortgage Investment Conduit o “*REMIC*” son entidades cuya finalidad es la de constituir vehículos para la titulización de deuda garantizada por hipotecas (“*mortgage-backed*

⁷⁶⁷ Comentarios al MCOCDE, 2010, pág. 538.

⁷⁶⁸ Definidos en la Sección 871 (h) (4) del *US Tax Code*.

⁷⁶⁹ Sección 871 (a) del *IRC* – ver apartado 14. Tributación de extranjeros no residentes en EEUU del Capítulo I.

⁷⁷⁰ Estos requisitos están contemplados en la Sección 871 (h) del *USTC*. Con este término se refiere a intereses procedentes de títulos y obligaciones titularidad de extranjeros no residentes.

securities”)⁷⁷¹. Estas entidades tienen dos tipos de intereses: intereses regulares e intereses excedentes. Los titulares de un interés regular tienen derecho a percibir un interés periódico, así como a la devolución del principal. Los titulares de una participación excedente se imputan el beneficio o pérdida de la cuenta de resultados del REMIC, y parte de esta ganancia tiene la consideración de interés excedente que está sujeto a tributación conforme a la normativa interna norteamericana.

En conclusión, la excepción contenida en el art. 11.2 se aplica únicamente a este tipo de intereses que tienen su fuente en EEUU, pero no existe ninguna excepción para el caso de intereses cuya fuente este situada en España. En el caso de España, la tributación exclusiva siempre corresponderá al Estado de residencia del acreedor⁷⁷².

4.6.3. Definición de intereses

En el apartado 3 de este artículo, en una redacción muy similar a la establecida en el MCOCDE y MCUSA, se define lo que debe entenderse por intereses. Conforme al mismo, el término “intereses” significa los rendimientos de créditos de cualquier naturaleza, con o sin garantía hipotecaria o cláusula de participación en los beneficios del deudor, y en particular, los rendimientos de valores públicos y los rendimientos de bonos u obligaciones, incluidas las primas y premios unidos a esos títulos.

Asimismo, en la parte final de este apartado, siguiendo al MCUSA y la posición mantenida por España en la materia⁷⁷³, se efectúa una remisión general al ordenamiento jurídico interno de los Estados contratantes (que el MCOCDE no efectúa), al considerar también como intereses toda renta sometida al mismo régimen fiscal que los rendimientos de los capitales prestados por la legislación fiscal del Estado contratante del que procedan las rentas⁷⁷⁴.

⁷⁷¹ Estas entidades tienen un tratamiento fiscal específico en EEUU contemplado en las Secciones 860A a 860G IRC.

⁷⁷² Como hemos señalado anteriormente, constituye una excepción a lo establecido en el art. 13.1f) LIRNR.

⁷⁷³ España ha efectuado una reserva al art. 11.3 MCOCDE para salvaguardarse en los Convenios el derecho a extender la definición de intereses incluyendo una referencia a su derecho interno. MCOCDE, 2010, pág. 226

⁷⁷⁴ En el caso español, los intereses están definidos en el art. 25.2 LIRPF. En el caso norteamericano, los Comentarios al MCUSA contienen una lista de operaciones que constituirían intereses desde la perspectiva

Se trata, por tanto, de una definición amplia y abierta de intereses que permitirá la inclusión dentro de este concepto de los rendimientos que tengan la consideración de intereses conforme a la legislación interna del país de residencia del deudor. Tal como hemos señalado en los comentarios al art. 10 (Dividendos), los créditos participativos⁷⁷⁵ están incluidos en el concepto de intereses definido en este artículo, lo cual es más coherente con la naturaleza de estos instrumentos y con lo establecido en el MCOCDE⁷⁷⁶.

Finalmente, en el mismo apartado *in fine* se señala que tanto los dividendos como las penalizaciones por mora no tendrán la consideración de intereses a efectos de este artículo. La exclusión de los dividendos es lógica por cuanto que los mismos están contemplados en el artículo anterior del Convenio. Esta exclusión no constituye más que una precisión adicional que consideramos innecesaria. Probablemente esta precisión sobre los dividendos, que no constaba en el CDI de 1990 ni consta en el MCOCDE, se ha introducido por la influencia del MCUSA, cuya redacción de la parte final de este artículo es idéntica a la contenida en el Protocolo de 2013.

Las penalizaciones por mora “resultantes del contrato, de los usos o de una sentencia judicial, consisten en abonos calculados a *pro rata temporis* o en unas cantidades fijas.”⁷⁷⁷ La exclusión de los intereses moratorios se debe a que los mismos constituyen una indemnización al acreedor por el retraso en el pago del principal o de los intereses, más que una renta del capital mobiliario propiamente dicho⁷⁷⁸. Estos intereses de demora estarán sujetos a lo establecido en el art. 7 (Beneficios Empresariales) del Convenio, en caso de que las mismas tengan su origen en una operación empresarial, o al art. 23 (Otras Rentas) en los demás casos. En ambos artículos, las penalizaciones por mora estarán sujetas a tributación en el Estado de residencia, por lo que al final el criterio es el mismo que si hubiesen tenido la consideración de intereses.

interna de EEUU a los que me remito. En el ámbito comunitario, los intereses están definidos en el art. 6.1 de la reciente Directiva 2014/48/UE.

⁷⁷⁵ Son los créditos con cláusula de participación en los beneficios del deudor que se mencionan en este artículo.

⁷⁷⁶ MCOCDE, 2010, pág. 219.

⁷⁷⁷ MCOCDE, 2010, pág. 221.

⁷⁷⁸ La Resolución de la DGT de 26 de diciembre de 2001 excluye del concepto de intereses las cantidades abonadas en concepto de penalización por cancelación anticipada de un préstamo.

4.6.4. Establecimiento permanente

La existencia de un EP o una base fija comportará un cambio en la competencia de los Estados para sujetar a tributación los intereses, que estarán sujetos a tributación en el Estado en el que se encuentre situado el EP, al igual que sucede en el caso de los dividendos. Este cambio obedece a la consideración, desde un punto de vista fiscal, del EP o base de negocios como una empresa independiente de la casa matriz que comporta la sujeción de los rendimientos producidos por los mismos al régimen fiscal del Estado en que se encuentren situados.

En el apartado 4 de este artículo se contempla el caso de que el beneficiario efectivo de los intereses (generalmente, el acreedor) tenga un EP o base fija en el Estado de procedencia de los intereses, esto es, que el crédito que genera los intereses forme parte del activo del EP. En este caso, se aplicarán las disposiciones del artículo 7 (Beneficios empresariales) o del artículo 15 (Servicios personales independientes), según proceda, por lo que los intereses estarán sujetos a tributación en el Estado de situación de dicho EP o base fija.

Los intereses se consideran un ingreso más que forma parte de la cuenta de resultados del EP o base fija por lo que estarán sujetos a tributación en el Estado de la fuente de los intereses, es decir, en el Estado donde esté situado el EP o base fija, y no en el Estado de residencia del beneficiario de los mismos. Para que esta norma sea aplicable se requiere que la participación del beneficiario efectivo en el EP que genera los intereses esté vinculada efectivamente con dicho EP o base fija. Asimismo, este apartado requiere que el beneficiario efectivo que actúa a través de un EP o base fija sea residente de uno de los Estados contratantes, por lo que no resultaría aplicable en caso de que fuere residente de un tercer Estado.

4.6.5. Operaciones vinculadas

El apartado 6 contiene unas precauciones encaminadas a evitar la erosión de bases fiscales en materia de intereses pagados en el ámbito de grupos multinacionales. Conforme al mismo, cuando por razón de las relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario efectivo, o de las que uno y otro mantengan con terceros, el importe de los intereses, habida

cuenta del crédito por el que se paguen, exceda del que hubieren convenido el deudor y el beneficiario efectivo en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este artículo no se aplicarán más que al importe que hubieren convenido en ausencia de tales relaciones. En este último caso, la parte del interés que sea superior al que se hubiere pagado de no existir esta relación especial podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones de este Convenio. Este artículo es una suerte de concreción de las disposiciones del art.9 (Empresas asociadas) al ámbito de los intereses⁷⁷⁹.

Para que la situación descrita en este apartado resulte aplicable, es necesario que el importe excesivo de los intereses venga determinado por la existencia de una relación especial entre acreedor y deudor que determine que se paguen unos intereses diferentes de los que serían aplicables en condiciones normales de mercado. No resultaría aplicable, por tanto, en caso de que, en ausencia de esta relación especial, se pagarán intereses por encima de los normales de mercado debido, por ejemplo, a la situación de solvencia del deudor.

El concepto de “relaciones especiales” no viene definido en el texto del Convenio, por lo que, conforme a lo que establece el art. 3.2, habrá que atenerse al significado que le atribuya la legislación interna del Estado contratante al que le corresponda la aplicación del Convenio. Las relaciones especiales incluirían la situación en que el acreedor, persona física o jurídica, controle al deudor por tener una participación accionarial en el mismo. También estarían incluidas las relaciones de parentesco entre el acreedor y el deudor. Así, deberían entenderse incluidas dentro de estas relaciones especiales las operaciones vinculadas contempladas en el art.18 de la LIS. Conforme a la Explicación Técnica del MCUSA, este país considera que la las “relaciones especiales” incluirían las relaciones descritas en el art. 9 (empresas asociadas) del Convenio. Los Comentarios al MCOCDE de este artículo contienen algunos supuestos en los que se darían estas relaciones especiales, aunque en general se remite a los comentarios correspondientes al artículo nueve.

⁷⁷⁹ LUCAS DURÁN, Manuel, 2010, cit., pág. 668.

Como hemos dicho, para la determinación del régimen aplicable al exceso de intereses, habrá que estar a lo establecido en la legislación interna de cada Estado. Resulta interesante comparar la posición mantenida en el MCOCDE y MCUSA, que han inspirado la redacción de este artículo. Conforme a los comentarios al MCOCDE⁷⁸⁰, este apartado únicamente permite el ajuste del tipo de interés, pero no la recalificación del préstamo como participación en el capital y, por tanto, no permite considerar como pago de dividendos el pago de intereses que exceda el importe normal de mercado por la existencia de estas relaciones especiales. Según estos Comentarios, la frase “habida cuenta del crédito por el que se paguen” contenida en la redacción de este artículo es la que impediría dicha recalificación como dividendos.

Por otro lado, en los Comentarios al MCUSA⁷⁸¹, a pesar de mantener en el art. 11.6 del modelo una redacción prácticamente idéntica a la del MCOCDE y contener la frase mencionada anteriormente, se afirma que, si conforme a la normativa interna de los Estados contratantes, dichos pagos se consideran una distribución de beneficios, estas distribuciones podrán estar sujetas a tributación como dividendos conforme al art. 10 (Dividendos) del Convenio⁷⁸².

Este artículo únicamente contempla el caso en que los intereses sean más altos (el artículo habla de *exceder*), pero no contempla el caso de que estos intereses sean más bajos de los que el deudor y acreedor hubieren convenido en caso de actuar con total independencia. Estos préstamos estarán sujetos a lo que disponga la legislación interna de cada uno de los Estados contratantes⁷⁸³. Téngase en cuenta que en el caso extremo (ausencia total de intereses), la

⁷⁸⁰ Comentarios MCOCDE, 2010, pág. 225.

⁷⁸¹ Explicación Técnica MCUSA, 2006, pág. 41.

⁷⁸² En el caso de EEUU, hay que estar a lo establecido en la Sección 7872 del IRC conforme al cual la diferencia entre el interés pactado entre las partes vinculadas y lo que serían las condiciones normales de mercado se imputará como interés percibido por el acreedor. En general, se considerará que un préstamo está por debajo de las condiciones de mercado cuando, según el tipo de préstamo de que se trate, esté por debajo de los tipos aplicables de la Reserva Federal o cuando el importe prestado exceda el valor presente de los pagos que deba efectuar el deudor. Conforme establece la Sección 7872 (e), los tipos de la Reserva federal se aplicarían a un *Demand Loan* mientras que el criterio del valor presente se aplicaría a los préstamos a plazo (*Term Loan*). *Demand loan* serían los préstamos que son exigibles en cualquier momento a petición del acreedor, así como los de vencimiento indefinido. Préstamos a plazo sería una categoría residual que incluiría todos los demás tipos de préstamos, por lo que sería el criterio aplicable en la mayoría de los casos.

⁷⁸³ En el caso español, tanto en la situación en que los intereses sean superiores como inferiores a los que hubiesen aplicado las partes en caso de actuar con total independencia, resultará aplicable lo establecido en el art. 41 LIRPF y el art. 18 LIS a la que se remite el primero. Conforme a este artículo, la valoración de estas

aplicación de este artículo del Convenio no tendría sentido por cuanto que no habría pago alguno de intereses que sujetar a tributación y, por tanto, no habría competencia tributaria que distribuir entre los Estados. En el caso de préstamos gratuitos (o con tipo de interés reducido), será la administración tributaria del Estado de residencia del acreedor la que resulte interesada en ajustar el tipo de interés de estos préstamos, por cuanto que es esta administración la que sufrirá un quebranto en su recaudación, mientras que dicho ajuste provocará el impacto opuesto en la administración tributaria del Estado de residencia del deudor.

Tal como hemos mencionado en el caso de los dividendos, la tributación de intereses está sujeta a la cláusula de salvaguarda y, por tanto, los nacionales y residentes de EEUU estarán sujetos a tributación en EEUU por los intereses mundiales recibidos.

4.6.6. Conclusión

En conclusión, el Protocolo de 2013 elimina la tributación de intereses en la fuente, con la excepción de los intereses contingentes o excedentes mencionados previstos en la legislación norteamericana, con el consiguiente ahorro fiscal para el contribuyente y la consiguiente exclusión de la posibilidad de que exista doble tributación. Dicha eliminación se efectúa con las cautelas habituales del establecimiento permanente, en cuyo caso se producirá la tributación en la fuente, y de las operaciones vinculadas que generen situaciones de subcapitalización, en cuyo caso el exceso de intereses no podrá beneficiarse de la exención de intereses prevista en este artículo.

Al igual que en el caso de los dividendos, consideramos que estas medidas son acertadas en la medida que la eliminación de la tributación en la fuente actuará como incentivo para efectuar operaciones de financiación entre empresas residentes en ambos países.

operaciones deberá hacerse por su valor normal de mercado entendiéndose por tal “aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia”. Cuando el valor convenido sea distinto del valor normal de mercado, “la diferencia entre ambos valores tendrá para las personas o entidades vinculadas el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia”.

4.7.- CÁNONES (Art. 11)

4.7.1. Concepto y régimen de tributación

El artículo 12 del Convenio de 1990 también ha sido sustituido por un artículo de nueva redacción en el Protocolo de 2013, en el que se modifica significativamente la tributación de los cánones, al atribuir la tributación con carácter exclusivo al Estado de residencia del perceptor de los mismos y, por tanto, eliminar la tributación en el Estado del que procedan, desapareciendo el párrafo 2 del Convenio de 1990, en el que se permitía la tributación en la fuente a tres tipos diferentes según la naturaleza de los cánones. Asimismo, se eliminan de la consideración de cánones las prestaciones de asistencia técnica, el uso de equipos industriales, comerciales y científicos, y las ganancias producidas en la enajenación de los activos que generan los cánones.

La nueva redacción abandona la posición mantenida por España en el derecho convenido y recoge el criterio mantenido por el MCOCDE y el MCUSA en la materia. Este nuevo artículo supone un cambio con respecto al criterio mantenido en la normativa interna española⁷⁸⁴, que considera a los cánones como rendimientos del capital mobiliario y, por tanto, sujetos a tributación en España cuando son satisfechos por residentes. El posicionamiento español tradicionalmente ha diferido del recogido en los modelos de referencia, que consideran a los cánones como rendimientos de actividades empresariales y, como tales, sujetos al criterio de tributación propio de este tipo de rentas en el Estado de residencia, salvo que exista un establecimiento permanente. La nueva redacción de este artículo abandona la posición tradicionalmente mantenida por España en la mayoría de los CDI, dada su condición

⁷⁸⁴ La normativa interna española está constituida por el art. 13.1.f) 3º LIRNR, conforme al cual se consideran obtenidos en territorio español (y, por tanto, sujetos a tributación en España) determinados rendimientos del capital mobiliario, entre los cuales, se encuentran los cánones satisfechos (a no residentes) por personas o entidades residentes en territorio español o por establecimientos permanentes situados en éste, o que se utilicen en territorio español. Este artículo contiene una descripción más amplia que la contenida en los modelos de convenio de las actividades cuyos rendimientos generan cánones, lo que permite a la administración fiscal española gravar como cánones rendimientos que, conforme a los modelos de convenio, constituirían otro tipo de rentas. La cuota tributaria con carácter general es del 24% (art. 25.1), excepto para los residentes de la UE y EEE que se sitúa en el 19%. Asimismo, el art. 25.4 LIRPF también considera como rendimientos del capital mobiliario los rendimientos de la propiedad intelectual, industrial y asistencia técnica, a menos que se obtengan en el ejercicio de la actividad económica del contribuyente.

tradicional de importador de tecnología, de tributación compartida entre el Estado de la fuente y residencia⁷⁸⁵. Esta posición mantenida por España es la que también explica que nuestro país tradicionalmente defendiera un concepto más amplio de canon que el auspiciado por el MCOCDE, que incluía las rentas derivadas del arrendamiento de equipos industriales, comerciales o científicos, así como las contraprestaciones de asistencia técnica⁷⁸⁶.

En virtud de la primacía de los Convenios internacionales sobre la normativa interna⁷⁸⁷, resultará aplicable lo establecido en el CDI España-EEUU cuando se trate de cánones procedentes de España percibidos por residentes de EEUU. Únicamente podrán sujetarse a tributación en el Estado de residencia del perceptor de los mismos, por lo que las regalías percibidas por residentes de EEUU que procedan de España no podrán sujetarse a tributación en nuestro país, a pesar de lo que establece la normativa interna.

Este artículo mantiene una estructura similar a la del artículo anterior (intereses), en el sentido de que en el primer párrafo se determina la potestad tributaria, en el segundo se define el concepto de cánones (intereses en el anterior artículo), en el tercero se contemplan las particularidades de la existencia de un establecimiento permanente, y en el cuarto se regula la situación en la que el beneficiario efectivo y el deudor de los cánones sean partes vinculadas.

Según el párrafo 1, los cánones procedentes de un Estado contratante cuyo beneficiario efectivo sea un residente del otro Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en ese otro Estado. No existe en este caso ninguna excepción a este criterio de sujeción a tributación exclusiva en el Estado de residencia. En el Protocolo de 2013 se pasa, por tanto, a un criterio de tributación en exclusiva, conforme al cual los cánones estarán sujetos a tributación únicamente en el Estado de residencia del beneficiario efectivo de los mismos. Para la definición del concepto de “beneficiario efectivo”, nos remitimos a lo comentado en los apartados anteriores.

⁷⁸⁵ CHICO DE LA CÁMARA, PABLO y Otros, 2010, cit., pág. 316.

⁷⁸⁶ CHICO DE LA CÁMARA, PABLO y Otros, 2010, cit., pág. 324.

⁷⁸⁷ Ver apartado 2. Jerarquía normativa del Capítulo III.

En el Protocolo de 2013 se abandona el criterio de tributación compartida que existía en el Convenio de 1990, que preveía que los cánones también estuviesen sujetos a tributación en el Estado de la fuente a unos tipos impositivos limitados que variaban según el tipo de canon⁷⁸⁸. Así, en el Convenio de 1990 se permitía la aplicación en el Estado de la fuente de un tipo impositivo máximo del 5% para obras literarias, teatrales, musicales y artísticas; 8% para películas cinematográficas, equipos industriales, comerciales o científicos, y obras científicas; y 10% en todos los demás casos.

Al eliminarse en el Protocolo de 2013 la diversidad de tipos existente en función de la clase de cánones por haber desaparecido la tributación en la fuente, desaparecerán también los conflictos derivados de la calificación de los mismos. Como veremos más adelante, ha sido numerosa la jurisprudencia y las resoluciones administrativas que la calificación de los cánones había generado en la aplicación del Convenio con EEUU a los programas de ordenador.

4.7.2. Rendimientos calificados como cánones

En el párrafo segundo de este artículo se define el concepto de cánones como las cantidades de cualquier clase pagadas por tres categorías de actividades: a) por el uso o concesión de uso de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas, científicas u otras (incluidas las películas cinematográficas y las películas y grabaciones para su emisión por radio o televisión)⁷⁸⁹; b) por el uso o concesión de uso de patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos fórmulas o procedimientos secretos; c) por información relativa a experiencias industriales, comerciales o científicas.

⁷⁸⁸ Esta es la práctica tradicional en los CDI suscritos por España. Ver GALAN RUÍZ, Javier / RODRÍGUEZ ONDARZA, José Antonio, Convenios de doble imposición internacional, Análisis del caso español, *Documento nº 19/10*, Instituto de Estudios Fiscales, 2010, pág. 145, aunque en algunos convenios firmados recientemente se ha recogido el mismo criterio que en el CDI España-USA. Ver art. 12.1 CDI España-Alemana de 2011 y art. 12.1 CDI España-Reino Unido de 2014.

⁷⁸⁹ Sobre la calificación de unos pagos como cánones por el uso de obras literarias o por el uso de obras artísticas o discográficas, ver Sentencias AN de 30 de octubre y 18 de diciembre de 2003 (CDI EEUU) en las que el tribunal considera que se trata de cánones por el uso de obras discográficas y, por tanto, sujetas al tipo del 8% conforme al Convenio de 1990. Sobre películas cinematográficas, varias Sentencias del TS han calificado las rentas percibidas por las mismas como cánones (Sentencias de 16 de noviembre de 1996, 5 de noviembre de 1997, 22 de enero de 1998, 30 de mayo de 1998, 2 de julio de 1998 y 23 de mayo de 2003).

En la primera categoría de actividades (a) se encontrarían las actividades de propiedad intelectual en sentido amplio. El concepto de “obras literarias, artísticas, científicas” no aparece definido en el Protocolo de 2013, por lo que habrá que acudir a lo establecido en la normativa interna de los Estados. La referencia a películas y grabaciones en el Protocolo de 2013 es más exhaustiva que la que efectúan el MCOCDE y el MCUSA, que únicamente incluyen el término “películas cinematográficas” en el artículo que contempla los cánones. En el caso español habrá que acudir a lo establecido en el RDL 1/1996, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual modificada por la Ley 21/2014, en sus artículos 10 (obras originales)⁷⁹⁰, 11 (obras derivadas)⁷⁹¹, y 12 (colecciones y bases de datos)⁷⁹². Asimismo, quedarían excluidas del concepto de propiedad intelectual y, por tanto, de la aplicación de este artículo, las exclusiones mencionadas en el art. 13 de la Ley de Propiedad Intelectual⁷⁹³.

⁷⁹⁰ Art.10: 1. Son objeto de propiedad intelectual todas las creaciones originales literarias, artísticas o científicas expresadas por cualquier medio o soporte, tangible o intangible, actualmente conocido o que se invente en el futuro, comprendiéndose entre ellas: a) Los libros, folletos, impresos, epistolarios, escritos, discursos y alocuciones, conferencias, informes forenses, explicaciones de cátedra y cualesquiera otras obras de la misma naturaleza. b) Las composiciones musicales, con o sin letra. c) Las obras dramáticas y dramático-musicales, las coreografías, las pantomimas y, en general, las obras teatrales. d) Las obras cinematográficas y cualesquiera otras obras audiovisuales. e) Las esculturas y las obras de pintura, dibujo, grabado, litografía y las historietas gráficas, tebeos o comics, así como sus ensayos o bocetos y las demás obras plásticas, sean o no aplicadas. f) Los proyectos, planos, maquetas y diseños de obras arquitectónicas y de ingeniería. g) Los gráficos, mapas y diseños relativos a la topografía, la geografía y, en general, a la ciencia. h) Las obras fotográficas y las expresadas por procedimiento análogo a la fotografía. i) Los programas de ordenador. 2. El título de una obra, cuando sea original, quedará protegido como parte de ella.

⁷⁹¹ Art. 11: Obras derivadas. Sin perjuicio de los derechos de autor sobre la obra original, también son objeto de propiedad intelectual: 1º Las traducciones y adaptaciones. 2º Las revisiones, actualizaciones y anotaciones. 3º Los compendios, resúmenes y extractos. 4º Los arreglos musicales. 5º Cualesquiera transformaciones de una obra literaria, artística o científica.

⁷⁹² Art. 12. Colecciones. Bases de datos. 1. También son objeto de propiedad intelectual, en los términos del Libro I de la presente Ley, las colecciones de obras ajenas, de datos o de otros elementos independientes como las antologías y las bases de datos que por la selección o disposición de sus contenidos constituyan creaciones intelectuales, sin perjuicio, en su caso, de los derechos que pudieran subsistir sobre dichos contenidos. La protección reconocida en el presente artículo a estas colecciones se refiere únicamente a su estructura en cuanto forma de expresión de la selección o disposición de sus contenidos, no siendo extensiva a éstos. 2. A efectos de la presente Ley, y sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado anterior, se consideran bases de datos las colecciones de obras, de datos, o de otros elementos independientes dispuestos de manera sistemática o metódica y accesibles individualmente por medios electrónicos o de otra forma. 3. La protección reconocida a las bases de datos en virtud del presente artículo no se aplicará a los programas de ordenador utilizados en la fabricación o en el funcionamiento de bases de datos accesibles por medios electrónicos.

⁷⁹³ Art. 13. Exclusiones. No son objeto de propiedad intelectual las disposiciones legales o reglamentarias y sus correspondientes proyectos, las resoluciones de los órganos jurisdiccionales y los actos, acuerdos, deliberaciones y dictámenes de los organismos públicos, así como las traducciones oficiales de todos los textos anteriores.

En la segunda categoría (b) se encontrarían los derechos de propiedad industrial en sentido amplio. Los conceptos enumerados en esta categoría tampoco están definidos en el Convenio, por lo que habrá que acudir a la normativa interna de cada Estado. En esta categoría se encontrarían las actividades contempladas en la normativa española en la Ley 11/1986, de 20 de marzo, de Patentes, y en la Ley 17/2001, de 7 de diciembre, de Marcas.

En la tercera categoría (c) se encontrarían las actividades, que en terminología anglosajona, se entienden como *know-how*. Aun cuando no constituyen norma jurídica, resulta esclarecedor lo establecido en los comentarios al art. 12 del MOCDE en cuyo párrafo 11 se describe lo que debe entenderse por “*know-how*”⁷⁹⁴. Conforme al mismo, consiste en la transmisión de cierta información no patentada y que, por lo general, no recae en el ámbito de otras categorías de derechos sobre la propiedad intelectual. Normalmente se trata de información de carácter industrial, comercial o científico, nacida de experiencias previas, que tiene aplicaciones prácticas en la explotación de una empresa, y de cuya comunicación puede derivarse un beneficio económico. En definitiva, el contrato de *know-how* consistiría en el pago por la provisión de conocimientos prácticos que una parte efectúa a la otra a cambio de la obligación que ésta última asume de transmitir sus conocimientos y experiencias especializados.

El contrato de *know-how* no debe confundirse con un contrato de prestación de servicios, que quedaría regulado por lo establecido en los artículos 7 (Beneficios empresariales) ó 15 (Servicios profesionales independientes) del Convenio. Conforme señala el MCOCDE, en un contrato de *know-how* el proveedor del servicio proporciona una información o conocimientos prácticos ya existentes, y normalmente va acompañado de disposiciones relativas a la confidencialidad de estas informaciones, mientras que en un contrato de prestación de servicios, el proveedor de los mismos presta unos servicios que requieren unos conocimientos técnicos especializados, pero tales conocimientos no se transfieren a la otra parte. Asimismo, tampoco deben considerarse en la categoría de contrato de *know-how* las remuneraciones percibidas por la prestación de servicios de postventa, los servicios prestados por el vendedor al comprador bajo garantía, o las remuneraciones percibidas por la prestación de servicios de asistencia técnica.

⁷⁹⁴ Comentarios MCOCDE, 2010, pág. 232.

Las prestaciones de asistencia técnica estaban contempladas dentro del artículo de cánones en el Convenio de 1990, pero han desaparecido en el Protocolo de 2013, por lo que las mismas pasarán a estar incluidas en el ámbito de los artículos 7 ó 15. Finalmente, tampoco entrarían dentro del concepto de cánones los pagos por la prestación de servicios profesionales (ingenieros, médicos, abogados, arquitectos, u otros profesionales liberales), que estarían regulados por lo establecido en el art. 15.

Tal como hemos comentado, la definición de cánones del Protocolo de 2013 es más restrictiva que la contenida en el Convenio de 1990, ya que en el Protocolo de 2013, siguiendo al MCOCDE y al MCUSA, no se incluye en la misma los pagos por el uso de equipos industriales, comerciales o científicos o las prestaciones de asistencia técnica que el Convenio de 1990 incluía. Los pagos por el uso de estos equipos formaban parte de este artículo en los MCOCDE de 1963 y 1977⁷⁹⁵, pero fueron eliminados en las más recientes versiones para otorgar a este tipo de rentas un tratamiento más acorde con la naturaleza propia de las mismas. Las prestaciones de asistencia técnica son realmente prestaciones de servicios.

Este tipo de actividades pasarán a estar contempladas por lo establecido en los art. 7 o art. 15 del CDI⁷⁹⁶. Ello supone un cambio de la posición mantenida por España ante la OCDE, ya que España mantiene una reserva al MCOCDE para salvaguardarse el derecho a continuar adhiriéndose, en sus convenios, a una definición de regalías que incluya las rentas procedentes del arrendamiento de equipos industriales, comerciales o científicos⁷⁹⁷.

También han quedado excluidas del concepto de cánones las ganancias derivadas de la enajenación de los bienes o derechos que generan los cánones, que en el Convenio de 1990 se consideraban cánones y, por tanto, sujetas al régimen fiscal propio de los mismos, siempre y cuando las ganancias se determinaran en función de la productividad, uso o transmisión de los

⁷⁹⁵ Recordemos que la negociación del Convenio de 1990 se hizo en base al MCOCDE de 1977.

⁷⁹⁶ En el caso de la asistencia técnica, el nuevo Protocolo se adapta a lo que establece la normativa interna española en el art. 13.1 b) 2º, en el que las prestaciones de asistencia técnica se encuentran bajo el epígrafe de las rentas de actividades o explotaciones económicas.

⁷⁹⁷ Comentarios MCOCDE, 2010, pág. 244.

cánones. En el Protocolo de 2013 estas ganancias se consideran ganancias del capital y, como tales, estarán sujetas al art. 13 del Convenio.

El Protocolo de 2013 sigue lo establecido en el MCOCDE⁷⁹⁸ en materia de ganancias de capital, pero se aparta del MCUSA, conforme al cual las ganancias derivadas de la enajenación de estos bienes y derechos constituyen cánones siempre que la ganancia sea contingente a la productividad, uso o disposición de estos bienes o derechos⁷⁹⁹. En este sentido, EEUU tiene formulada una reserva al MCOCDE⁸⁰⁰ para reservarse el derecho a considerar como regalía el beneficio obtenido de la enajenación cuando este beneficio dependa de la productividad, de la utilización o de la disposición del activo.

En la Explicación de la propuesta de Protocolo presentada ante el Comité de Asuntos Fiscales del Senado⁸⁰¹, se manifiesta el cambio de criterio con respecto al MCUSA y al criterio tradicionalmente mantenido por EEUU en los CDI⁸⁰², pero sin explicar las motivaciones que han llevado al mismo. Entendemos que el cambio se debe tanto a la posición negociadora mantenida por España, como a la disposición de EEUU de acercarse a la posición mayoritaria mantenida en el seno de la OCDE. Asimismo, el cambio de criterio de tributación de los cánones acordado en el Protocolo de 2013 (Estado de residencia del perceptor) supone que el Estado con potestad tributaria sobre los cánones será, la mayoría de las veces, el mismo que si dichas rentas tienen la consideración de ganancias de capital o rendimientos empresariales (Estado de residencia del transmitente).

Para la aplicación de este artículo del Convenio a los tres tipos de actividades mencionados en el párrafo segundo no es necesario que estos derechos estén inscritos en el registro

⁷⁹⁸ Comentarios MCOCDE, 2010, pág. 229.

⁷⁹⁹ Art. 12.2 b) MCUSA.

⁸⁰⁰ Comentarios MCOCDE, 2010, pág. 244.

⁸⁰¹ *Explanation of Proposed Protocol to the Income Tax Treaty between The United States and Spain*, 17 de junio de 2014, pág. 35.

⁸⁰² Ver Protocolos firmados por Estados Unidos con Francia (2009), Alemania (2006), Reino Unido (2001) en los que las ganancias derivadas de la enajenación de cánones están reguladas por el artículo propio de los cánones. El CDI con Italia (1999) es una excepción.

correspondiente, por cuanto que la inscripción de los mismos no es constitutiva⁸⁰³. En este sentido también se pronuncia el MCOCDE⁸⁰⁴.

4.7.3. Los programas de ordenador

La tributación de los programas de ordenador en la aplicación de los convenios para evitar la doble imposición ha sido tradicionalmente una cuestión controvertida⁸⁰⁵.

La primera de las cuestiones viene generada por el diferente tratamiento fiscal que tienen los cánones en algunos CDI que comporta que el tipo impositivo aplicable sobre los cánones generados por el uso de derechos de autor sobre obras literarias o artísticas reciba un tratamiento fiscal más favorable que si se trata de cánones generados por el uso de obras científicas u otros derechos de autor. Esta cuestión surgió en la aplicación del CDI con EEUU que, en su redacción todavía vigente, establece un tipo reducido del 5% para el caso de cánones sobre derechos de autor de obras literarias, 8% para el caso de cánones sobre derechos de uso de películas, equipos industriales y obras científicas, y 10% en los demás casos.

La posición de la Administración tributaria española ha sido tradicionalmente la de que los cánones sobre el uso de programas de ordenador no tienen la consideración de cánones por el uso de obras literarias o científicas y, por tanto, deben tributar al tipo general del 10%. El TEAC había reconocido en alguna de sus resoluciones la condición de los programas de ordenador como obras científicas y, por tanto, sujetas al tipo del 8%⁸⁰⁶. En el ámbito judicial se han producido varias sentencias referidas a la aplicación del CDI con EEUU, en las que el Tribunal Supremo ha discrepado de la posición mantenida por la Administración, y mantenido

⁸⁰³ Art. 145 Ley de Propiedad Intelectual.

⁸⁰⁴ Comentarios MCOCDE, 2010, pág. 229.

⁸⁰⁵ DELGADO PACHECO, Abelardo, El régimen de los cánones en la fiscalidad internacional: cuestiones especialmente debatidas en España, en: SERRANO ANTÓN, Fernando y otros, *Fiscalidad Internacional* (obra colectiva), Centro de Estudios Financieros, 2010, pág. 703 y ss. Recogemos en este apartado algunas de las ideas expuestas por este autor sobre la tributación de programas de ordenador en España. Sobre esta materia, ver también VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, Antonio, La calificación de los cánones de los programas de ordenador en el Convenio impositivo entre España y Estados Unidos, *Revista de Contabilidad y Tributación*, n° 192, 1999, pág. 97-144.

⁸⁰⁶ Resoluciones del TEAC de 29 de septiembre de 1993 y de 30 de abril de 1996.

la posición de que debían recibir el mismo tratamiento que los cánones sobre obras literarias y, por tanto, tributar al 5%⁸⁰⁷.

A pesar de la posición del TS, la DGT ha emitido posteriormente varias resoluciones⁸⁰⁸ relativas al CDI con EEUU en las que ha manifestado que, a falta de pronunciamiento expreso por la legislación interna y considerando que la LIRNR⁸⁰⁹ incluye a los derechos sobre programas informáticos en un epígrafe separado de las obras literarias y científicas, los cánones sobre programas de ordenador deben tributar al tipo general del 10%. Ha habido también varias resoluciones posteriores del TEAC en esta dirección⁸¹⁰. Por tanto, conforme a la posición mantenida por nuestra administración tributaria, los cánones sobre programas informativos deberán tributar al tipo del 10%.

Estas cuestiones dejarán de ser relevantes para el caso que nos ocupa una vez haya entrado en vigor el Protocolo de 2013, ya que, conforme a lo mencionado anteriormente, desaparece la tributación en la fuente y se reserva la tributación con carácter exclusivo al Estado de residencia del perceptor de los mismos, por lo que los cánones sobre programas de ordenador únicamente estarán sujetos a tributación en el Estado de residencia a los tipos impositivos que marquen la normativa interna de ese Estado.

Por otro lado, ha generado también controversia en el marco de la OCDE la catalogación de las rentas generadas por los programas de ordenador ya que, según la naturaleza jurídica de las mismas, pueden tener la consideración de cánones, rentas empresariales (art. 7 CDI) o ganancias de capital (art. 13 CDI). El factor decisivo para determinar la existencia de cánones estará en que el pago se efectúe a cambio del derecho a la explotación del programa, es decir, el derecho a la reproducción, modificación o desarrollo y distribución pública del programa o, dicho de otra manera, que el pago de la renta se efectúe a cambio del derecho de utilización

⁸⁰⁷ Sentencias TS 28 de abril de 2001, 9 de mayo de 2001, 9 de junio de 2001, 11 de junio de 2001, 26 de junio de 2001, 4 de julio de 2002, y 17 de diciembre de 2004.

⁸⁰⁸ Resoluciones DGT de 8 de julio de 2003 y 9 de agosto de 2005 citadas por DELGADO PACHECO.

⁸⁰⁹ Art. 13 (f) 3º LIRNR.

⁸¹⁰ Ver resoluciones TEAC de 17 de abril de 2008, 24 de julio de 2008 y 23 de octubre de 2008 relativas al CDI con EEUU en las que se mantiene el criterio de la administración de sujeción de los cánones por el uso de software y servicios anejos al tipo general.

del programa que, en ausencia de esta licencia, constituiría una violación de la legislación de propiedad intelectual⁸¹¹.

Los apartados 3 (EP) y 4 (partes vinculadas) son muy similares a lo establecido en los apartados equivalentes de los artículos 10 (dividendos) y 11 (intereses), por lo que nos remitimos a lo comentado en los mismos.

4.7.4. Conclusión

En conclusión, el tratamiento de los cánones ha cambiado significativamente en el Protocolo de 2013 con respecto al CDI de 1990 al establecerse la tributación exclusiva en el Estado de residencia, eliminarse la diversidad de tipos impositivos existente en la fuente, excluirse el alquiler de equipos industriales y científicos y la asistencia técnica de la definición de actividades que generan cánones, y derivarse las ganancias de capital producidas en la enajenación de los bienes que generan cánones al artículo 13 del Convenio que regula las ganancias de capital.

La eliminación de la diversidad de tipos impositivos en la fuente supone adaptar el artículo a lo establecido en el MCOCDE y MCUSA y a los Convenios firmados por los países de nuestro entorno. Asimismo, este cambio simplifica la regulación de los cánones y zanja las numerosas cuestiones de interpretación que habían surgido en la calificación de los diferentes tipos de cánones (en particular, en el caso de los programas de ordenador) que habían generado numerosa jurisprudencia y resoluciones administrativas.

La exclusión del uso de equipos industriales y científicos y de la asistencia técnica del concepto de cánones implica también adaptar el Convenio al MCOCDE y, por tanto, a los criterios seguidos en los Convenios firmados al amparo del mismo, así como otorgar un tratamiento más acorde a la naturaleza de las rentas procedentes del arrendamiento de estos equipos y de los servicios prestados por la asistencia técnica.

⁸¹¹ CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor, La fiscalidad de los cánones en el impuesto sobre la renta de no residentes, *ICE*, 2005, pág. 11

Consideramos que la derivación de las ganancias producidas en la enajenación de los bienes y derechos que generan cánones al ámbito del art. 13 (ganancias de capital) es acorde con la naturaleza jurídica de la enajenación y permite un tratamiento uniforme con el resto de ganancias de capital. Cuando se ha producido una enajenación difícilmente puede hablarse de la existencia de una contraprestación por el uso del bien o derecho propia de los cánones.

En definitiva, se trata de unas medidas que juzgamos como muy positivas encaminadas a reducir y simplificar la fiscalidad de los cánones, eliminar las cuestiones de interpretación y favorecer el intercambio de tecnología entre los dos países, al mismo tiempo que alinear el tratamiento de los cánones con el MCOCDE.

4.8. GANANCIAS DE CAPITAL (art. 13)

Las ganancias de capital están reguladas en el art. 13 del Convenio. Esta disposición, siguiendo a los modelos de referencia, no contiene una definición de ganancias de capital, por lo que se deberá recurrir a lo establecido en la legislación interna del Estado que deba aplicar el Convenio para la determinación de la existencia de las mismas. En el caso español debe recurrirse a la definición contenida en el art. 33 de la LIRPF, en caso de que el sujeto pasivo sea una persona física. En esta ley se utiliza el término “ganancias patrimoniales” que debemos entender como sinónimos de ganancias de capital⁸¹². En el caso de EEUU, hay que atenerse a lo establecido en la Sección 1.222 del *IRC*⁸¹³.

El concepto de ganancia de capital contenido en la legislación interna española no es plenamente coincidente con el previsto en este artículo del Convenio, ya que mientras la legislación interna española contempla supuestos de ganancia que no se derivan de la transmisión de bienes y derechos, el concepto de ganancia en el Convenio (así como en el

⁸¹² Conforme al art. 33.1 LIRPF, “son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos”. Los apartados 3 y 4 de este artículo contemplan una serie de supuestos que no constituyen ganancia o pérdida patrimonial, y el apartado 5 describe una serie de situaciones que no constituyen pérdida patrimonial. Este artículo se complementa con lo establecido en el art. 34 LIRPF en el que se establece la norma general para el cálculo de las ganancias y pérdidas patrimoniales.

⁸¹³ Esta Sección contiene una definición detallada de lo que debe entenderse por ganancias y pérdidas de capital a corto y largo plazo. Ver apartado 7.- Ganancias y pérdidas patrimoniales del Capítulo I.

MCOCDE) está íntimamente ligado a la existencia de una enajenación⁸¹⁴, tal como se deduce del tenor literal del artículo. No obstante, ni el MCOCDE ni sus Comentarios definen lo que debe entenderse por enajenación, aunque, por el sentido en el que se utiliza este término, habrá que entender la transmisión del poder de disposición del bien o derecho generador de la ganancia⁸¹⁵.

La cláusula del Convenio se limita a distribuir la competencia tributaria entre los Estados, pero no aborda la cuestión de si las ganancias de capital deben gravarse, por cuanto que es el derecho interno de cada Estado el que deberá determinar si las ganancias de capital deben sujetarse a tributación, así como la forma de hacerlo y el método de cálculo del importe de las mismas⁸¹⁶.

Siguiendo al MCOCDE, el artículo tampoco contiene ninguna referencia a las ganancias de capital que puedan producirse en los supuestos de especificación de derechos (división de la cosa común, disolución de la sociedad de gananciales y disolución de comunidades de bienes) que, conforme al art. 33.2 LIRPF, no constituyen alteración del patrimonio⁸¹⁷. Esta excepción, de conformidad con el art. 24.4 LIRNR, no resulta aplicable a no residentes. Se plantea, por tanto, la cuestión de si se producirá alteración patrimonial, en el caso de especificación de derechos sobre bienes inmuebles situados en España, titularidad de residentes de EEUU. La doctrina fiscalista considera que no se produce una alteración patrimonial por cuanto que no hay enajenación⁸¹⁸ - y el artículo 13 del Convenio España-EEUU, como hemos visto, requiere que haya enajenación para que se produzca una ganancia de capital - a pesar de que ha habido jurisprudencia y Resoluciones de la DGT en sentido contrario cuando se trata de no residentes⁸¹⁹.

⁸¹⁴ CHICO DE LA CÁMARA, Pablo y otros, 2010, cit., pág. 391.

⁸¹⁵ MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo, cit., 2012, pág. 445.

⁸¹⁶ MCOCDE, 2010, cit., pág. 246.

⁸¹⁷ TOVILLAS MORÁN, José María, Planificación fiscal a través de comunidades de bienes, *Fiscal al día*, nº 20, abril 2000, pág. 18.

⁸¹⁸ CHICO DE LA CÁMARA, Pablo y otros, 2010, cit., pág. 393; MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo, cit., 2012, pág. 448, refiriéndose al MCOCDE.

⁸¹⁹ Sentencia TSJ de La Rioja de 23 de septiembre de 1997 en la que se confirmó la no aplicación de la excepción del art. 33.2 LIRPF a no residentes. En el mismo sentido se pronuncian la Resoluciones de la DGT de 4 de junio de 2002 y de 25 de junio de 2007.

En general, este artículo del Convenio sigue el criterio de atribuir la competencia tributaria al mismo Estado que, conforme a lo establecido en el resto del articulado del Convenio, le correspondería la facultad de sujetar a tributación los rendimientos de los bienes cuya transmisión genera la ganancia de capital⁸²⁰.

4.8.1. Bienes inmuebles y sociedades titulares de bienes inmuebles situados en España

Conforme establece el párrafo 1, las ganancias que un residente de un Estado contratante obtenga de la enajenación de bienes inmuebles situados en el otro Estado contratante, pueden someterse a imposición en ese otro Estado. El Convenio sigue, por tanto, el criterio de tributación compartida al permitir la sujeción de dichas ganancias a tributación en el Estado donde estén situados dichos inmuebles (Estado de la fuente) y el Estado de residencia, que someterá a tributación dichas ganancias en base al criterio de sujeción universal aplicables a sus residentes. La tributación compartida no deja de ser otro que el criterio mantenido en el artículo 6.1 del Convenio para las rentas inmobiliarias, que hemos visto anteriormente.

La definición de bienes inmuebles está contenida en el art. 6.2 del Convenio que, como hemos mencionado anteriormente, se remite al derecho interno del Estado en el que se encuentren situados dichos inmuebles. Para el caso de bienes inmuebles situados en EEUU, la disposición 10 del Protocolo anexo al Convenio de 1990⁸²¹ establece en su apartado a) que tendrán la consideración de bienes inmuebles sitios en EEUU “los intereses en bienes inmuebles situados en los Estados Unidos”. Esta disposición debe ponerse en relación con la Sección 897 del IRC⁸²², conforme al cual el término “intereses en bienes inmuebles situados en EEUU” incluye

⁸²⁰ LUIS DÍAZ MONASTERIO, Félix de, El derecho a gravar las ganancias de capital, en: MARTÍNEZ LA FUENTE, Antonio y Otros. *Estudios sobre el Convenio entre España y Estados Unidos para evitar la doble imposición*, Gaceta Fiscal, 1991, pág. 283.

⁸²¹ Esta disposición se refiere expresamente a este art. 13 y no al art. 6 relativo a las rentas inmobiliarias.

⁸²² Sección 897: “(1)...the term “United States real property interest” means — (i) an interest in real property (including an interest in a mine, well, or other natural deposit) located in the United States or the Virgin Islands, and (ii) any interest (other than an interest solely as a creditor) in any domestic corporation unless the taxpayer establishes (at such time and in such manner as the Secretary by regulations prescribes) that such corporation was at no time a United States real property holding corporation (...). “(2) ... the term “United States real property holding corporation” means any corporation if—(A) the fair market value of its United States real property interests equals or exceeds 50 percent of ... (B) the fair market value of—(i) its United States real property interests, (ii) its interests in real property located outside the United States, plus (iii) any other of its assets which are used or held for use in a trade or business. (...). “(6) ...The term “interest in real property”

tanto la titularidad directa de derechos reales en EEUU, como la titularidad de acciones o participaciones en una sociedad cuyo patrimonio a valor real de mercado esté constituido en más de un 50% por derechos sobre bienes inmuebles situados en EEUU. Esta disposición es similar a lo dispuesto en el apartado 2 que veremos a continuación para el caso de bienes inmuebles situados en España, con la particularidad de que en esta disposición del protocolo anexo relativa a EEUU se especifica el porcentaje (50%) a partir del cual la titularidad de una participación en una sociedad comporta la tributación en EEUU, así como el criterio de valoración de los activos que forman parte del mismo (valor real de mercado), mientras que estos dos elementos no constan en el apartado 2 referente a España.

En el párrafo 2 se señala que las ganancias derivadas de la enajenación de acciones, participaciones u otros derechos en una sociedad o persona jurídica cuyo activo consista, directa o indirectamente, principalmente en bienes inmuebles situados en España, pueden someterse a imposición en España. Establecido el criterio de tributación en la fuente para las ganancias inmobiliarias en el párrafo anterior de este artículo, en el párrafo segundo se extiende el mismo criterio a ganancias mobiliarias (valores) que comportan la transmisión de la titularidad o control sobre un bien inmueble. El Estado español podrá sujetar a tributación las ganancias de capital cuando la titularidad de los inmuebles situados en España se efectúe a través de una sociedad, potestad que compartirá con EEUU en caso de que el titular de la sociedad o persona jurídica sea residente, o nacional, de EEUU. Este precepto, por tanto, desconoce la existencia de la sociedad y aplica a la transmisión de acciones el mismo régimen que si se hubieren transmitido directamente los inmuebles⁸²³.

En concordancia con el criterio tradicionalmente mantenido por España en los Convenios, nuestro país formuló una reserva al art. 13 del MCOCDE para preservar la potestad tributaria sobre estas sociedades cuyo activo consista principalmente de bienes inmuebles en España⁸²⁴. Este criterio está contemplado en la legislación interna española en el art. 13.1.i) 3º de la

includes fee ownership and co-ownership of land or improvements thereon, leaseholds of land or improvements thereon, options to acquire land or improvements thereon, and options to acquire leaseholds of land or improvements thereon. (...)"

⁸²³ LUIS DÍAZ MONASTERIO, Félix de. El convenio para evitar la doble imposición entre España y EEUU (artículo colectivo). *Carta Tributaria n° 107*, 15 de enero de 1990, pág. 6.

⁸²⁴ MCOCDE, 2010, pág. 256.

LIRNR⁸²⁵ en una redacción casi idéntica a la contenida en este párrafo del Convenio. Asimismo, el art. 14.1 c) de la LIRNR excluye de la exención de tributación de las ganancias patrimoniales obtenidas por residentes de la UE en España a las ganancias derivadas de una participación en una sociedad cuyo activo esté principalmente constituido por bienes inmuebles en España⁸²⁶, reservándose el Estado español la potestad tributaria sobre los inmuebles situados en España, incluso en el caso de residentes de la UE.

La redacción del párrafo 2 del art. 13 del Convenio utiliza algunos conceptos no definidos. La imprecisión más importante está en el requisito de que el activo de la sociedad o persona jurídica esté “principalmente” constituido por bienes inmuebles situados en España, sin especificarse a partir de qué importe se dará la situación en que la composición del activo de la sociedad pase a estar constituido principalmente por inmuebles en el territorio nacional. Asimismo, tampoco se especifica cómo se calculará el valor de los activos, bienes inmuebles, de los que sea titular la sociedad. Según se utilice el valor real de mercado, el valor en libros o el criterio de flujos de caja el valor de dichos activos puede ser muy diferente. Tratándose de una norma anti-abuso, el valor de mercado es el que mejor que se ajusta a las necesidades del precepto, pese a las dificultades administrativas que puede acarrear⁸²⁷. La toma en consideración del valor contable podría frustrar gravemente la finalidad del precepto⁸²⁸, por no reflejar necesariamente el valor real del inmueble.

⁸²⁵ Art. 13.1.i) 3º: “Se considerarán rentas obtenidas en territorio español (...): i) las ganancias patrimoniales: (...) 3.º Cuando procedan, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a éstos. En particular, se consideran incluidas: Las ganancias patrimoniales derivadas de derechos o participaciones en una entidad, residente o no, cuyo activo esté constituido principalmente, de forma directa o indirecta, por bienes inmuebles situados en territorio español. Las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de derechos o participaciones en una entidad, residente o no, que atribuyan a su titular el derecho de disfrute sobre bienes inmuebles situados en territorio español.”

⁸²⁶ Art. 14.1 c): “1. Estarán exentas las siguientes rentas: (...) c) las ganancias patrimoniales derivadas de bienes muebles obtenidos sin mediación de establecimiento permanente, por residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o por establecimientos permanentes de dichos residentes situados en otro Estado miembro de la Unión Europea. (...) Lo dispuesto en el párrafo anterior no resultará de aplicación a las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de acciones, participaciones u otros derechos en una entidad en los siguientes casos: 1. Que el activo de la entidad consista principalmente, directa o indirectamente, en bienes inmuebles situados en territorio español.”

⁸²⁷ HORTALÁ BALLVÉ, Joan, *Comentarios a la red española de convenios de doble imposición*, Thomson Aranzadi, 2007, pág. 457.

⁸²⁸ MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo, *Ganancias de Capital*, en: CARMONA FÉRNANDEZ, Néstor y otros, *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, CISS Wolters Kluwer, 2012, pág. 455.

Siguiendo a otros autores⁸²⁹, entendemos que la situación descrita en este párrafo se producirá cuando el valor de los inmuebles situados en España exceda el 50% de los activos de la sociedad⁸³⁰.

A esta situación entendemos que podría aplicarse el porcentaje establecido en el art. 108 de la Ley del Mercado de Valores que regula el régimen fiscal de las operaciones sobre valores, por tratarse de una norma análoga⁸³¹. En este artículo se estipula que la transmisión de valores estará exenta de IVA e ITP, excepto cuando se pase a controlar una sociedad cuyo activo esté constituido en más de un 50% por bienes inmuebles radicados en España no afectos a actividades empresariales o profesionales, en cuyo caso se presume que la transmisión se ha efectuado con la finalidad de eludir estos impuestos y, en consecuencia, no resulta aplicable la exención de dichos tributos. Por otro lado, el art. 108.3 LMV contiene unas reglas para la valoración de estos activos.

Este también es el criterio que se establece en el art. 13.4 del MCOCDE⁸³² y, a título comparativo, es el que establece la disposición 10 del Protocolo del Convenio de 1990 y la Sección 897 IRC para el caso de inmuebles situados en EEUU. Asimismo, también es el criterio que se ha establecido en los convenios firmados recientemente por España⁸³³.

Consideramos que debería haberse aprovechado la reforma del Convenio para especificar el porcentaje de los activos cuya concurrencia determina la aplicación de este apartado, tal como

⁸²⁹ LUIS DÍAZ MONASTERIO, Félix de, cit., 1991, pág. 285.

⁸³⁰ La DGT ha emitido algunas Resoluciones en la materia en las que se ha limitado a confirmar que la aplicación del art. 13.1.i) 3º de la LIRNR sólo es posible cuando el CDI prevé esta posibilidad, tal como sucede en el Convenio con EEUU. Ver Resoluciones de la DGT de 17 de enero de 2008 y de 9 de febrero de 2007, relativas al Convenio con Dinamarca y Suiza, respectivamente, en las que la participación de los inmuebles en el activo de la sociedad rondaba el 90%, por lo que en estas Resoluciones no se aborda la cuantificación de lo que debe entenderse por “principalmente”.

⁸³¹ El art. 14 LGT prohíbe la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales, pero nada impide recurrir a la analogía en relación con elementos no esenciales. ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel y otros, *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*, Atelier, 2013, pág. 113. Consideramos que la aplicación a este caso concreto constituye un elemento no esencial que no extendería el hecho imponible del impuesto.

⁸³² Art. 13.4 MCOCDE: “Las ganancias obtenidas por un residente de un Estado contratante en la enajenación de acciones, en las que más del 50 por ciento de su valor procede, de forma directa o indirecta, de propiedad inmobiliaria situada en el otro Estado contratante, pueden gravarse en este último”.

⁸³³ Art. 13.2 CDI España - Alemania de 2001, Art. 13.4 CDI España – Reino Unido de 2013, art. 13.3 Protocolo España – Suiza de 2011 que modifica el CDI de 1966.

se hace en el MCOCDE y en el MCUSA, y como se ha recogido en varios de los convenios modificados por España en los últimos años. Consideramos también que la normativa interna de no residentes debería especificar el porcentaje a partir del cual se entiende que el activo está constituido principalmente por bienes inmuebles situados en España.

Por último, este apartado incluye el caso en que el activo de la sociedad esté principalmente constituido, tanto directa como indirectamente, por inmuebles situados en España, por lo que incluye tanto el caso en que la titularidad de dichos inmueble sea directa, como el caso en que se haga a través de otra sociedad, en cuyo caso deberá tenerse en cuenta el porcentaje de participación en esta otra sociedad para determinar el porcentaje de participación.

La particularidad de este párrafo 2 está en que la formulación de esta cláusula tiene carácter unilateral, ya que únicamente se refiere al caso de inmuebles situados en España, pero no dice nada para el caso de que se trate de inmuebles situados en EEUU. No obstante, esta particularidad se compensa por la existencia de la disposición 10 del Protocolo anexo al Convenio mencionada anteriormente, que hace innecesario extender el contenido de este párrafo para el caso de inmuebles situados en EEUU.

Pensamos que desde un punto de vista de sistemática del Convenio se debería haber aprovechado la modificación efectuada en 2013 para incluir la disposición 10 del Protocolo anexo en el articulado principal del convenio, especialmente teniendo en cuenta que el MCUSA también incluye una cláusula similar en el texto de su articulado⁸³⁴.

Conforme al párrafo 4 de este artículo, de nueva redacción, las ganancias derivadas de la enajenación de acciones o participaciones u otros derechos que, directa o indirectamente, otorguen al propietario de dichas acciones, participaciones o derechos, el derecho al disfrute de bienes inmuebles situados en un Estado contratante⁸³⁵, pueden someterse a imposición en ese Estado contratante. La inconsistencia dentro del texto del artículo está en que en este caso se refiere a bienes inmuebles situados en cualquier de los Estados contratantes, mientras que el

⁸³⁴ Art. 13 c) MCUSA: "...the term "real property situated in the other Contracting State" shall include: ... shares, (...), deriving their value or the greater part of their value directly or indirectly from real property..."

⁸³⁵ La normativa interna recoge esta situación en el art. 13.1 i) 3º mencionado anteriormente.

párrafo 2 se refiere únicamente a inmuebles situados en España. Esta inconsistencia aparente se salva con la disposición 10 del protocolo anexo y la Sección 897 *IRC* cuando EEUU aplique el Convenio por tratarse de bienes inmuebles situados en EEUU. Este párrafo contempla la situación relativa al disfrute de bienes inmuebles descrita en el art. 6.5 (Rendimientos inmobiliarios), que hemos visto anteriormente, para las ganancias de capital.

Este párrafo 4 responde a la posición española en la materia reflejada en otros convenios firmados por España recientemente⁸³⁶. Esta disposición no consta en el MCOCDE y en el MCUSA y, por ello, España formuló en su día una reserva al MCOCDE⁸³⁷. Supone adaptar la distribución de competencias tributarias de las ganancias de capital a lo establecido en el art. 6.5 del Convenio para las rentas inmobiliarias, para las que, ya en el CDI de 1990, se preveía sujeción compartida cuando se tratase de rentas derivadas de acciones cuya titularidad atribuya a su dueño el derecho al disfrute de los bienes inmuebles detentados por la sociedad. Nos remitimos a lo comentado en el apartado correspondiente a las rentas inmobiliarias para determinar lo que debe entenderse por derecho al disfrute de estos bienes.

4.8.2. Establecimiento permanente

En el párrafo 3 se menciona que las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles que estén afectos a un EP que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante, o que estén afectos a una base fija de la que un residente de un Estado contratante disponga en el otro Estado contratante para la prestación de servicios personales independientes, así como las ganancias derivadas de la enajenación de la totalidad del EP o base fija, podrán someterse a imposición en ese otro Estado, es decir, en el Estado donde esté situado el EP.

Así, pues, en caso de que exista un EP o base fija la tributación será compartida con el Estado donde éstos se encuentren. Este criterio es coherente con el mantenido en el Convenio para los

⁸³⁶ Art. 13.3 CDI España-Alemania de 2011, art. 13.5 CDI España-Reino Unido de 2013.

⁸³⁷ Comentarios MCOCDE, 2010, cit., pág. 256: “España se reserva el derecho de someter a imposición las ganancias derivadas de la venta de acciones, participaciones u otros derechos cuando la propiedad de dichas acciones, participaciones o derechos otorgue, directa o indirectamente, el derecho al disfrute de los bienes inmuebles situados en España”.

beneficios empresariales y actividades profesionales contemplados en los artículos 7 y 15, respectivamente, por cuanto que se homologa el tratamiento fiscal del EP con el que recibiría una sociedad domiciliada en el Estado en cuestión.

Este párrafo se refiere exclusivamente a las ganancias de capital derivadas de la enajenación de bienes muebles afectos a un EP o base fija y no resulta de aplicación a los bienes inmuebles asignados al mismo. Siguiendo a otros autores y al MCOCDE⁸³⁸, entendemos que en caso de enajenación del EP o base fija, solos o como parte de la empresa matriz, esta disposición únicamente se aplicará a la parte de las ganancias que corresponda a los bienes muebles⁸³⁹. En caso de bienes inmuebles, se regirá por lo establecido en el apartado 1 de este artículo que hemos visto anteriormente. Asimismo, el tratamiento previsto en este artículo únicamente se dispensará a las ganancias que procedan de la enajenación de bienes integrantes del EP distintos de los que constituyen el objeto del tráfico mercantil habitual del EP, ya que las rentas derivadas de la enajenación de estos últimos daría lugar a beneficios empresariales⁸⁴⁰ y a la aplicación de lo establecido en el art. 7 del CDI.

El Convenio no dice qué debe entenderse por bienes afectos a un EP. El MCOCDE establece que los bienes forman parte del activo de un EP si la propiedad económica del bien se atribuye a ese EP⁸⁴¹. En el contexto de este apartado, la propiedad económica de un bien tiene el significado equivalente a la titularidad a efectos del impuesto sobre la renta detentada por una entidad independiente, con los beneficios y cargas que ello conlleva.

En caso de que se enajenen bienes muebles no afectos a un EP, las ganancias derivadas de su enajenación estarán sujetas a tributación en el Estado de residencia del transmitente conforme a lo establecido en el párrafo 6 (otros bienes) de este artículo.

⁸³⁸ MCOCDE, 2010, pág. 251.

⁸³⁹ LUIS DÍAZ MONASTERIO, Félix de, 1991, cit., pág. 288.

⁸⁴⁰ CHICO DE LA CÁMARA, Pablo y otros, 2010, cit., pág. 408.

⁸⁴¹ MCOCDE, 2010, pág. 252.

En la disposición 10 b) del protocolo al Convenio de 1990 se establecen unas precisiones adicionales relativas a la enajenación de bienes muebles afectos a un EP que físicamente han salido del Estado donde se halla establecido el EP.

La redacción del párrafo 4 es muy similar a la del MCOCDE, pero difiere en dos elementos:

- En el MCOCDE se habla de propiedad mobiliaria que forme parte del activo de un EP mientras que en el Convenio España – EEUU se utiliza la frase “bienes muebles afectos a un EP.” Aun cuando no consta la definición de estos conceptos en el Convenio o en el modelo, el término “afectos” parece tener un significado más amplio que el utilizado en el modelo, por cuanto que un bien que forme parte del activo de un EP siempre estará afecto al mismo, pero el término “estar afecto” podría incluir otras situaciones. Por tanto, no basta con la existencia de un EP, sino que es necesario que exista vinculación entre el bien mueble enajenado y el EP.

- El MCOCDE se circunscribe únicamente al EP, mientras que el Convenio España – EEUU incluye también la base fija de negocios para la prestación de servicios profesionales.

4.8.3. Buques y aeronaves

Según el párrafo 5, las ganancias obtenidas por una empresa de un Estado contratante derivadas de la enajenación de buques, aeronaves o contenedores explotados en el tráfico internacional sólo podrán someterse a imposición en ese Estado. Como hemos visto anteriormente, por “empresa de un Estado contratante” hay que entender una empresa explotada por un residente de un Estado contratante (art. 3.1 f) del Convenio). Por tanto, la competencia en exclusiva corresponderá al Estado de residencia de la persona física o jurídica que explota el buque o aeronave.

La competencia de la tributación de las ganancias de capital en este caso es coherente con lo establecido en el art. 8 del Convenio para los beneficios de una empresa obtenidos en la explotación de buques o aeronaves en el tráfico internacional, pero se aparta de lo establecido en el art. 13 del MCOCDE, y de lo que establecen la mayoría de convenios firmados por

España⁸⁴², que otorgan la competencia al Estado contratante donde esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa. El criterio mantenido por el MCOCDE es más claro que el incluido en el Convenio España-EEUU, por cuanto que el criterio que consta en este último supone remitirse a la legislación interna de los Estados con la consiguiente existencia de posibles conflictos, en caso de que las legislaciones internas atribuyan la residencia a diferentes Estados, que deberán ser resueltos a través de los acuerdos amistosos previstos en el art. 4.3 (Residencia) del mismo Convenio. El criterio que se incluyó en el Convenio de 1990, que se ha mantenido en el Protocolo de 2013, es el que consta en el artículo 13 del MCUSA, por lo se decidió primar la posición mantenida por la administración norteamericana durante las negociaciones.

Asimismo, el artículo del Convenio España-EEUU incluye las ganancias derivadas de la enajenación de contenedores, que no están incluidas en el MCOCDE, con respecto al cual EEUU formuló una reserva precisamente para incluir los contenedores en el ámbito de este artículo. Las ganancias derivadas de la enajenación de contenedores también constan en el MCUSA, a los que este último dedica un apartado separado. En este apartado se somete a los contenedores utilizados en el tráfico internacional al mismo régimen que a los buques y aeronaves, siguiendo la práctica habitual de los CDI firmados por EEUU. No obstante, resulta llamativo que este tratamiento homogéneo no esté contemplado para las rentas derivadas de estas actividades, ya que el art. 8 (Buques y Aeronaves) no incluye a los contenedores.

Por otro lado, este apartado no incluye las ganancias derivadas de la enajenación de los bienes muebles afectos a las explotaciones de buques o aeronaves, a pesar de que están recogidos tanto en el MCOCDE como en el MCUSA. Siguiendo a otros autores⁸⁴³, en caso de enajenación de estos bienes muebles, separada del buque o aeronave, entendemos que, en la medida en que no se han incluido en este párrafo 5, habrá que sujetarse a lo establecido en el apartado 6 (Otros bienes) que otorga la competencia al Estado de residencia del transmitente.

⁸⁴² GALAN RUÍZ, Javier / RODRÍGUEZ ONDARZA, José Antonio, 2010, cit., pág. 161.

⁸⁴³ LUIS DÍAZ MONASTERIO, Félix de, 1991, cit., pág. 291.

4.8.4. Otros bienes

Finalmente, el último párrafo de este artículo constituye una categoría residual en el que se establece que las ganancias derivadas de la enajenación de cualquier otro bien distinto de los mencionados en los apartados anteriores sólo podrán someterse a imposición en el Estado contratante en que resida el transmitente de dichos bienes. Se opta por el criterio de atribuir la tributación en exclusiva al Estado de residencia de la persona física o jurídica que efectúa la transmisión de los bienes y que, por tanto, recibe el beneficio económico de la ganancia de capital.

En este párrafo deberán entenderse incluidas las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles en general, siempre que no estén afectos a un EP o a una base fija de negocios.

En particular, en este apartado se encontrarán la transmisión de valores mobiliarios (acciones, obligaciones, bonos u otros títulos valores) y, en particular, la transmisión de acciones representativas del capital de sociedades, con la salvedad de que se trate de sociedades cuyo activo consista principalmente de bienes inmuebles situados en España, en cuyo caso, podrán someterse a imposición en el Estado de la fuente (España).

En el Protocolo de 2013 se ha eliminado el apartado del Convenio de 1990 que permitía sujetar a imposición en el Estado de la fuente (Estado de residencia de la sociedad) las ganancias de capital generadas en la enajenación de acciones, participaciones u otros derechos en el capital de un sociedad, cuando el perceptor de la ganancia de capital detentara, durante el periodo de 12 meses precedentes a la enajenación, una participación, directa o indirecta de, al menos, el 25% del capital de dicha sociedad. La sujeción en la fuente de las plusvalías generadas en estas transmisiones, que todavía consta en algunos CDI firmados por España⁸⁴⁴, se fundamentaba en que, por medio de estas transmisiones, se traspasaba el control de la sociedad al adquirente. Por tanto, en el nuevo Protocolo, las enajenaciones de acciones, participaciones u otros derechos en el capital de una sociedad, con la salvedad de lo señalado en el apartado segundo para los bienes inmuebles, estarán sujetas a imposición en el Estado de

⁸⁴⁴ GALAN RUÍZ, Javier / RODRÍGUEZ ONDARZA, José Antonio, 2010, cit, pág. 163.

residencia del transmitente de la misma⁸⁴⁵, en línea con los modelos de referencia, con independencia del porcentaje de participación que se detente en la sociedad.

También deben considerarse incluidas en este grupo las ganancias de capital derivadas de la enajenación de derechos de propiedad intelectual, industrial y “*know-how*” contemplados en el art. 12 del tratado. El Convenio de 1990 contenía un apartado específico, que ha sido eliminado en el Protocolo de 2013, que remitía al art. 12 (cánones) el tratamiento fiscal de las ganancias de capital derivadas de la enajenación de estos derechos que, por tanto, pasaban a estar sujetas a tributación conforme al régimen propio de los cánones, siempre y cuando las ganancias se determinasen en función de la productividad, uso o transmisión de estos cánones. En el Protocolo de 2013 estarán sujetas a tributación en el Estado de residencia del transmitente, conforme al régimen jurídico aplicable a las ganancias de capital en general.

En este párrafo no se encontrarían las ganancias obtenidas por premios de lotería o juegos de azar, en línea con los Comentarios al MCOCDE⁸⁴⁶, por cuanto que, conforme a la redacción de este apartado, las ganancias de capital se derivan en todos los casos de la enajenación de bienes.

4.8.5. Valoración adicional

En el Convenio el término “ganancias de capital” se utiliza exclusivamente en el título del artículo mientras que en los diferentes párrafos que forman parte del texto del mismo se habla en todos los casos de “ganancias derivadas de la enajenación” de activos. El artículo resulta

⁸⁴⁵En la normativa interna española (art. 25.2 LIRPF), tienen la consideración de rendimientos del capital mobiliario: “2. Rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios. Tienen esta consideración las contraprestaciones de todo tipo, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, como los intereses y cualquier otra forma de retribución pactada como remuneración por tal cesión, así como las derivadas de la transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de cualquier clase de activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos.” Por tanto, en caso de que el transmitente de estos títulos sea residente en España, las ganancias de capital derivadas de la enajenación de activos representativos de capitales ajenos tributarán como rendimientos del capital mobiliario. Recordemos que en la normativa interna española (art. 33 LIRPF) son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos. En la normativa interna española, por tanto, las ganancias patrimoniales constituyen una categoría residual.

⁸⁴⁶Comentarios MCOCDE, 2010, cit., pág. 250

claro en que para que haya una ganancia de capital es necesario que se produzca una enajenación del bien mueble o inmueble. No basta, por tanto, con que el bien se haya revalorizado, aun cuando dicha revalorización sea comprobable por la existencia de precios oficiales de mercado (por ejemplo, en el caso de valores cotizados en mercados oficiales), sino que es necesario que se haya producido la enajenación del mismo. Este artículo es coherente con la legislación interna tanto de España como de EEUU, ya que en las mismas no se sujeta a tributación las plusvalías o aumentos de capital no realizados.

Merece especial mención en este apartado la particularidad de los fondos de inversión (“*mutual funds*”) en EEUU que, desde un punto de vista fiscal, son entidades transparentes que con carácter anual imputan, a los titulares de las participaciones en los mismos, las ganancias de capital, dividendos e intereses (no las pérdidas) generados por los activos subyacentes que forman parte del fondo de inversión, aun cuando las participaciones en dichos fondos de inversión no hayan sido enajenadas. Estas ganancias son diferentes de las que generen los titulares de las participaciones en estos fondos de inversión en el momento de la enajenación de dichas participaciones. Cuando se produzca la venta, el incremento patrimonial se determinará por la diferencia entre el precio de venta de las participaciones y el precio de adquisición de las mismas ajustado por las ganancias atribuidas hasta la fecha. Las ganancias estarán sujetas a tributación en el Estado de residencia del transmitente o vendedor.

El CDI no distingue entre las ganancias de capital a largo plazo o corto plazo⁸⁴⁷. La distribución de competencias entre España y EEUU en el Convenio es independiente de que dichas ganancias se produzcan dentro de un plazo determinado, por lo que, una vez determinado el Estado contratante al que le corresponde la potestad tributaria sobre las ganancias de capital generadas, será la legislación interna del Estado competente la que determinará el tratamiento fiscal, en su caso, de las ganancias de capital generadas a corto o largo plazo⁸⁴⁸. Los comentarios al MCOCDE son claros en este sentido al señalar que la disposición del modelo de convenio, que tampoco distingue el origen de las ganancias, se

⁸⁴⁷ En la normativa interna española, con la aprobación de la Ley 26/2014 de modificación de la LIRPF en España, todas las ganancias de capital se integrarán en la base del ahorro, con independencia del período de generación, por lo que dejan de estar penalizadas las realizadas a corto plazo.

⁸⁴⁸ En España, art. 33 LIRPF y en EEUU, Sección 1.222 *US Tax Code*.

aplica a todas las ganancias de capital, las obtenidas a largo plazo paralelamente a una mejora constante de la situación económica, y las obtenidas a muy corto plazo (que el modelo califica de ganancias especulativas)⁸⁴⁹.

Como hemos indicado anteriormente, este artículo resulta también aplicable en el caso de que la legislación interna de los Estados exonere total o parcialmente de tributación a determinadas plusvalías. El Convenio atribuye la potestad tributaria a uno de los Estados, o a ambos en caso de que ésta sea compartida, y será la legislación interna del Estado competente la que determine si ciertas plusvalías están exentas total o parcialmente de tributación.

El Convenio no contiene ninguna referencia a cómo debe determinarse la base imponible de la ganancia de capital, es decir, cómo se cuantifica el importe de dicha ganancia de capital. Será la legislación interna del Estado al que le corresponda la competencia tributaria (o ambos, en caso de competencia compartida) la que determinará el criterio de cálculo de la ganancia de capital. En caso de competencia compartida, podría suceder que la forma de cálculo de la ganancia de capital difiera de un Estado a otro y que, por tanto, los impuestos a satisfacer por el mismo hecho imponible difieran por calcularse sobre unas bases imponibles diferentes.

4.8.6. Conclusión

El tratamiento de las ganancias de capital en el Protocolo de 2013 presenta importantes novedades con respecto al Convenio de 1990. La modificación más significativa ha sido la eliminación de la tributación en la fuente de las plusvalías realizadas en la enajenación de acciones o participaciones de una sociedad cuando se posea una participación superior al 25%, así como la adición de un párrafo nuevo para incluir las plusvalías derivadas de la enajenación de acciones o participaciones que otorgan el derecho a disfrutar de un bien inmueble.

El Convenio sigue sin determinar el porcentaje a partir del cual el activo de una sociedad se considera que está constituido principalmente por bienes inmuebles situados en España, circunstancia cuya concurrencia comporta la sujeción a tributación en la fuente de las

⁸⁴⁹ MCOCDE, Versión abreviada, 2010, pág. 247.

plusvalías producidas en la enajenación de las acciones o participaciones en la sociedad. Consideramos que debería haberse aprovechado la modificación del Convenio para determinar el porcentaje de activos cuya concurrencia determina la aplicación de este apartado. Resulta incomprensible esta omisión, teniendo en cuenta que en otros convenios recientemente modificados por España se ha especificado la cuantía y que, tanto en el MCOCDE como en el MCUSA, se hace constar el porcentaje (50%) a partir del cual el activo se considera constituido principalmente por bienes inmuebles.

A esta situación entendemos que podría aplicarse el porcentaje establecido en el art. 108 de la LMV, que regula el régimen fiscal de las operaciones sobre valores, por tratarse de una norma análoga. En este artículo se estipula que la transmisión de valores estará exenta de IVA e ITP, excepto cuando se pase a controlar una sociedad cuyo activo esté constituido en más de un 50% por bienes inmuebles radicados en España no afectos a actividades empresariales o profesionales, en cuyo caso se presume que la transmisión se ha efectuado con la finalidad de eludir estos impuestos y, en consecuencia, no resulta aplicable la exención de dichos tributos.

Este también es el criterio que se establece en el art. 13.4 del MCOCDE y es el criterio que se ha establecido en los Convenios firmados recientemente por España. Asimismo, la disposición 10 del Protocolo del Convenio de 1990 y la Sección 897 *IRC* para el caso de inmuebles situados en EEUU establecen también el 50%.

Asimismo, aunque el estudio de la tributación de no residentes no es el objeto de esta tesis, también consideramos que debería especificarse en la legislación interna española (art. 13.1.i) 3º y art. 14.1 c) de la LIRNR) el porcentaje a partir del cual se entiende que el activo de una sociedad está constituido principalmente por bienes inmuebles situados en España, cuyo texto actualmente vigente utiliza un dicción muy similar a la del Convenio.

El CDI mantiene la diferencia con respecto al MCOCDE en el tratamiento de las ganancias de capital derivadas de la enajenación de buques y aeronaves, utilizando el criterio de residencia de la empresa que las explota que mantiene EEUU. Este criterio es coherente con lo establecido en el art. 8 (Transporte marítimo y aéreo), y este artículo extiende dicho

tratamiento a los contenedores utilizados en el tráfico internacional, a pesar de que en el art. 8 no están contemplados los contenedores.

4.9. SERVICIOS PERSONALES INDEPENDIENTES (art. 15)

El Convenio regula las rentas derivadas de la prestación de servicios personales en dos artículos diferentes. El art. 15 contempla la prestación de servicios personales independientes mientras que el art. 16 la prestación de servicios personales dependientes⁸⁵⁰.

Conforme establece el art. 15 del Convenio, las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga de la prestación de servicios profesionales o actividades similares de carácter independiente, sólo pueden someterse a imposición en ese Estado⁸⁵¹. Sin embargo, dichas rentas pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante si ese residente dispone regularmente de una base fija en el otro Estado contratante para la realización de dichas actividades, en cuyo caso solamente podrán someterse a imposición en ese otro Estado las rentas imputables a dicha base fija.

El concepto de base fija no está definido en el Convenio. El MCOCDE de 1977 definía la base fija como el lugar de negocios de una casa central que es un profesional independiente⁸⁵². Base fija es un concepto análogo al de EP, que se utiliza para distribuir competencias tributarias entre los Estados, que actúa como punto de conexión con el Estado en el que se encuentra situada. La clave de la distinción con el concepto de EP reside en diferenciar las actividades realizadas por una empresa (EP) y las actividades independientes de carácter profesional (base

⁸⁵⁰ La LIRNR vigente no distingue entre actividades empresariales y profesionales, por lo todas ellas deben entenderse incluidas en el grupo de actividades económicas contempladas en el art. 13 LIRNR.

⁸⁵¹ La DGT ha tenido ocasión pronunciarse sobre este artículo del Convenio con EEUU en varias ocasiones. La Resolución de la DGT 1094/2005, de 14 de junio, considera la prestación de servicios de grabación, mezcla y masterización de obras musicales realizadas por empresas en EEUU, en territorio norteamericano, contratadas por una discográfica española, exentas de tributación en España. La Resolución de la DGT 1931/2004, de 22 de octubre, considera que las rentas obtenidas en España por un profesional independiente residente en EEUU derivadas de la traducción de libros y programas informáticos están exentas de tributación en España. La Resolución de la DGT 940/2004, de 13 de abril, considera que la prestación de servicio de un ingeniero de sonido que es objeto de la misma carece de base fija y, por tanto, no resulta sujeto a tributación en España.

⁸⁵² ELVIRA BENITO, David, 2007, cit, pág. 205.

fija)⁸⁵³. Mientras que el EP se predica de las actividades industriales o comerciales, la base fija se refiere a las actividades de carácter profesional. El concepto de base fija es un concepto propio del derecho internacional tributario, ya que se contempla en el marco de los CDI, mientras que los derechos internos, como el español o el alemán, que regulan la definición de EP, no contemplan la figura de la base fija⁸⁵⁴.

Por tanto, los servicios profesionales de carácter independiente reciben el mismo tratamiento que las actividades empresariales contempladas en el art. 7 del CDI. La regla general es la sujeción a tributación en el Estado de la residencia del prestador de dichos servicios. Estarán sujetos a tributación en el Estado de la fuente, es decir, en el Estado dónde se prestan dichos servicios, únicamente cuando se disponga de una base fija en ese Estado. El párrafo 2 de este artículo especifica que la expresión “servicios profesionales” comprende especialmente las actividades independientes de carácter científico, literario, artístico, educativo o pedagógico, así como las actividades independientes de médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, dentistas y contables. La lista es meramente enunciativa y, para que resulte aplicable este artículo, la característica común de estos servicios es que deben prestarse por cuenta propia.

El artículo que contemplaba estas actividades en el MCOCDE fue suprimido en el año 2000⁸⁵⁵. El Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE tomó dicha decisión en base a la inexistencia de diferencias conceptuales entre las actividades contempladas en este artículo y las actividades empresariales reguladas en el art. 7 del MCOCDE. Según señalan los comentarios al MCOCDE⁸⁵⁶, la eliminación responde al hecho de que no hay diferencias intencionadas entre el concepto de EP del art. 7 y el de base fija del art. 14, así como tampoco en el modo en que los beneficios e impuestos sobre las actividades se calculan conforme a ambos artículos. Asimismo, también se señala en los Comentarios que no resulta claro determinar qué actividades estarían comprendidas dentro del ámbito del art. 7 y cuáles entrarían en el marco del art. 14.

⁸⁵³ GARCÍA PRATS, Francisco Alfredo, 1996, cit., pág. 145.

⁸⁵⁴ ELVIRA BENITO, David, 2007, cit., pág. 207.

⁸⁵⁵ Para un estudio de los motivos que llevaron a su eliminación, ver SERRANO ANTÓN, Fernando, La modificación del MCOCDE. Interpretación y novedades de la versión del año 2000: La eliminación del art. 14 sobre la tributación de los servicios profesionales independientes, *Documentos. Instituto de Estudios Fiscales*. Nº 5/02, 2002, pág. 27 y ss.

⁸⁵⁶ MCOCDE, 2010, cit., pág. 258.

En definitiva, se consideró que tan solo había una divergencia terminológica entre ambos artículos, por cuanto que se trataba de conceptos equivalentes, y el modo de cálculo de los beneficios es idéntico en ambos casos⁸⁵⁷. La consecuencia de esta eliminación en el MCOCDE es que las actividades profesionales independientes pasan a formar parte de las actividades empresariales reguladas por el art. 7.

Si bien estos argumentos son razonables, coincidimos con ELVIRA BENITO en que la realidad es que los profesionales independientes presentan unas particularidades y una problemática diferente a la de las empresas. En este sentido un sector doctrinal se plantea si la eliminación del artículo constituye la solución idónea⁸⁵⁸.

Por lo demás, la redacción de este artículo 15 del CDI España-EEUU es idéntica a la contenida en el MCOCDE hasta su supresión. Este artículo también ha desaparecido en el MCUSA⁸⁵⁹, siguiendo el mismo razonamiento que el MCOCDE. A pesar de haberse eliminado en ambos modelos de convenio, el artículo se ha mantenido sin cambios en el Protocolo de 2013. Asimismo, la mayoría de los CDI suscritos por España contienen un régimen específico aplicable a las rentas derivadas de actividades profesionales, en consonancia con lo que establecía el MCOCDE antes de 2000⁸⁶⁰.

4.10. SERVICIOS PERSONALES DEPENDIENTES (art. 16)

4.10.1. Concepto y régimen de tributación

Siguiendo al MCOCDE, los sueldos, salarios y otras remuneraciones percibidas por un residente de un Estado contratante por razón de un empleo por cuenta ajena solamente pueden someterse a imposición en el Estado de residencia, a menos que el empleo se ejerza en el otro

⁸⁵⁷ CUBERO TRUYO, Antonio / DÍAZ RAVN, Nicolás, 2012, cit., pág. 224.

⁸⁵⁸ ELVIRA BENITO, David, 2007, cit, pág. 224.

⁸⁵⁹ También ha sido eliminado en los convenios firmados recientemente por EEUU con Alemania y Reino Unido (CDI Alemania-EEUU de 2006, CDI Reino Unido-EEUU de 2001), pero no ha sido eliminado en el CDI con Francia de 1994 modificado por el Protocolo de 2009.

⁸⁶⁰ CHICO DE LA CÁMARA, PABLO y otros (obra colectiva), 2010, cit., pág. 239.

Estado contratante. En caso de que el empleo se ejerza en el otro Estado contratante (Estado de la fuente), las remuneraciones percibidas podrán someterse a imposición en el mismo en las condiciones que mencionaremos a continuación⁸⁶¹. Este criterio coincide esencialmente con lo establecido en la normativa interna española⁸⁶².

El Convenio, y los modelos de referencia, no definen lo que debe entenderse por sueldos, salarios y otras remuneraciones, por lo que habrá que acudir a la definición otorgada por la normativa interna del Estado que aplique el Convenio⁸⁶³.

Conforme señalan los comentarios al MCOCDE, el trabajo se entiende realizado en el lugar donde el empleado esté físicamente presente cuando efectúa las actividades por las que se percibe una remuneración⁸⁶⁴, por lo que únicamente podrán estar sujetas a tributación en la fuente las rentas percibidas por los días de presencia física en el otro Estado. En definitiva, este artículo sienta el principio de que el Estado de residencia siempre puede sujetar a tributación los rendimientos del trabajo, pero esta potestad será compartida con el Estado de la fuente cuando el trabajo por cuenta ajena se realice en el otro Estado contratante y se reúnan los requisitos que mencionaremos a continuación.

Las disposiciones de este artículo se aplican sin perjuicio de las excepciones o particularidades establecidas en los artículos 18 (retribuciones de consejeros), 19 (Artistas y deportistas), 21 (Funciones públicas), 22 (Estudiantes y personas en prácticas), así como en el art. 20 que

⁸⁶¹ La Resolución de la DGT 1581/2005, de 22 de julio, confirma el criterio al señalar que las rentas obtenidas por un trabajador de una empresa española que se traslada al extranjero por un plazo de 3 años para trabajar en el Banco Interamericano de Desarrollo no está sujeto a imposición en España por tener la condición de residente en EEUU.

⁸⁶² Los rendimientos del trabajo están contemplados en la normativa interna española en el art. 17 LIRPF, en cuyo apartado 1 se recogen los rendimientos del trabajo por naturaleza propia y en el apartado 2 los que tienen tal consideración por disposición legal. La normativa española aplicable a no residentes está constituida por el art. 13.1 c) LIRNR, que determina que los rendimientos del trabajo prestados por no residentes se consideran rentas obtenidas en territorio español y, por tanto, sujetas a tributación en España: 1.º Cuando deriven, directa o indirectamente, de una actividad personal desarrollada en territorio español; 2.º Cuando se trate de retribuciones públicas satisfechas por la Administración española; 3.º Cuando se trate de remuneraciones satisfechas por personas físicas que realicen actividades económicas, en el ejercicio de sus actividades, o entidades residentes en territorio español o por EP situados en éste por razón de un empleo ejercido a bordo de buque o aeronave en tráfico internacional. Lo dispuesto en los párrafos 2º y 3º no será de aplicación cuando el trabajo se preste íntegramente en el extranjero y los rendimientos estén sujetos a un impuesto de naturaleza personal en el extranjero. Ver Resolución TEAC 3/2/1993 sobre un trabajador residente en Italia que realiza trabajos en España.

⁸⁶³ HORTALÁ BALLVÉ, Joan, 2007, cit., pág. 509.

⁸⁶⁴ Comentarios MCOCDE, 2010, pág. 259.

regula las pensiones, entre otras, por la prestación de servicios personales. Tendrán carácter preferente las estipulaciones de estos artículos cuando estemos ante los servicios personales contemplados en los mismos.

4.10.2. Supuestos de exención en la fuente

No obstante, en el párrafo 2 del artículo, en una redacción complicada basada en lo establecido en el MCOCDE, se señala que las remuneraciones percibidas por un trabajo por cuenta ajena se sujetarán a tributación con carácter exclusivo en el Estado de la residencia cuando se reúnan una serie de requisitos relativos a la duración del trabajo y a la clase de empresa para la que se prestan los servicios. Dicho de otro modo, este artículo atribuye potestad tributaria ilimitada al Estado de la fuente, pero sólo en la medida en que exista una intensa vinculación entre el empleo desempeñado y el territorio del Estado de la fuente ya que, en caso contrario, carecerá de potestad para gravar estas rentas⁸⁶⁵.

Estos requisitos, cuya concurrencia comporta la tributación exclusiva en el Estado de residencia y la exención de tributación en el Estado donde se realiza la actividad, son los siguientes:

a) El perceptor de la renta permanezca en el Estado donde se realiza el trabajo por un periodo inferior a 183 días durante cualquier periodo de 12 meses. Por medio de este requisito se pretende excluir de tributación en el Estado de la fuente los trabajos de corta duración. Este párrafo habla de permanencia y, no de duración del trabajo, por lo que por la misma habrá que entender presencia física o residencia, sin entender esta última como residencia legal, sino simplemente como simple estancia física. Para el cómputo de los días, tanto el MCOCDE como el MCUSA, señalan que debe seguirse el método de “los días de presencia física”⁸⁶⁶.

⁸⁶⁵ HORTALÁ BALLVÉ, Joan, 2007, cit., pág. 513.

⁸⁶⁶ Con arreglo a este método, se incluyen en el cálculo los siguientes días: parte del día, día de llegada, día de partida y los demás días pasados en el territorio del país de la actividad, incluyendo los sábados, domingos, fiestas nacionales, vacaciones tomadas antes, durante o después de la actividad; interrupciones de corta duración (períodos de formación, huelgas, cierre, demoras en la recepción de suministros); bajas por enfermedad (salvo que impidan la marcha de la persona física y siempre que esta tuviera de no ser así derecho a la exención) y por causa de muerte o enfermedad en el entorno familiar. De lo anterior se sigue que los días completos pasados fuera del Estado de la actividad, ya sea por vacaciones, viajes de trabajo o por cualquier otra causa, no deberán tomarse

Asimismo, en los comentarios al MCUSA, se señala que en el cálculo de esa presencia deben incluirse los fines de semana y días festivos, los días de vacaciones, los periodos de baja por enfermedad, y los periodos de formación en los que el sujeto pasivo está presente sin trabajar⁸⁶⁷. Por último, no deben contarse los días de presencia física en los que el perceptor de la renta tiene la condición de residente a efectos fiscales en el Estado en el que realiza la actividad, por cuanto que en este caso pasaría a tributar como residente⁸⁶⁸.

Obsérvese que el periodo de presencia física no debe exceder 183 días en “cualquier periodo de doce meses”. Esta precisión es similar a las contenidas en el MCOCDE y en el MCUSA, aunque en el texto de los modelos de convenio se añade “que comience o termine en el año fiscal considerado.”

El CDI difiere de lo establecido en el art. 9 de la LIRPF, conforme al cual la residencia viene determinada por la permanencia de más de 183 días durante el año natural. Por tanto, el criterio de sujeción establecido en el Convenio para los servicios personales dependientes es más amplio que el establecido en la normativa interna española, por cuanto que el trabajador por cuenta ajena podrá estar sujeto a tributación en el Estado de la fuente, aun cuando el trabajador haya permanecido menos de 183 dentro del año natural, pero en el ejercicio fiscal en cuestión sume 183 días en un periodo de 12 meses iniciado en el año anterior y continuado en el ejercicio fiscal en curso. Concordamos con VEGA BORREGO que la utilización del concepto temporal de “periodo de 12 meses” en el CDI resulta más apropiada que hablar de ejercicio fiscal, por cuanto que los no residentes no tienen ejercicios fiscales propiamente dichos, sino que tributan por cada una de las rentas percibidas, y de este modo se restringen estrategias de planificación fiscal encaminadas a evitar la tributación en el Estado de la fuente repartiendo el número de días entre dos años naturales⁸⁶⁹.

en consideración. MCOCDE, cit., 2010, pág. 260. En cuanto a la normativa interna norteamericana, el *Revenue Ruling* 56-24, 1956-1 C.B. 851 contiene el procedimiento para el cómputo del plazo de 183 días.

⁸⁶⁷ Explicación técnica MCUSA, 2006, pág. 48.

⁸⁶⁸ MCOCDE, 2010, pág. 260 y MCUSA, 2006, pág. 49.

⁸⁶⁹ VEGA BORREGO, Félix Alberto, Rendimientos del trabajo y convenios para evitar la doble imposición, en: SERRANO ANTÓN, Fernando y otros, *Fiscalidad Internacional* (obra colectiva), Centro de Estudios Financieros, 2010, pág. 824 y 825.

La precisión contenida en los convenios de que el periodo de permanencia comience o termine en el año fiscal considerado es aclaratoria, precisamente para eliminar cualquier duda que pueda plantearse cuando el contribuyente haya permanecido menos de 183 días en el año fiscal vigente.

b) Las remuneraciones por el trabajo se pagan por, o en nombre de, un empleador que no sea residente del Estado en el que se prestan los servicios (fuente)⁸⁷⁰.

c) Las remuneraciones no se soportan por un EP o base fija que el empleador tenga en el Estado en el que se prestan los servicios (fuente).

Los requisitos b) y c) relativos a la entidad para la que se trabaja se resumen en que el empleador no sea residente del Estado de la fuente ni tenga un EP en el mismo. Por medio de estos dos requisitos se procura conectar la situación fiscal de la empresa con la situación fiscal del trabajador, ya que nos encontraríamos ante una empresa no residente que contrata para trabajar en ese país a un individuo que tampoco reside en el país⁸⁷¹.

En particular, con la exigencia de estos requisitos se pretende evitar que un mismo Estado deba asumir el coste fiscal de la remuneración (como gasto fiscalmente deducible que reduce la base imponible de un empleador residente o de un EP situado en el mismo⁸⁷²) y, al mismo tiempo, que dicha remuneración esté exenta de tributación en ese Estado. Asimismo, también se disminuye la carga administrativa para trabajos de corta duración al no exigirse la obligación de retener a una entidad no residente. En el apartado c) se exige que las remuneraciones no sean “soportadas” por un EP, por lo que para que el trabajo por cuenta ajena no esté sujeto a tributación en el Estado de la fuente es necesario que se trate de actividades que se desarrollan sin la mediación de EP.

⁸⁷⁰ En los últimos años ha sido objeto de debate la situación de los trabajadores no residentes desplazados a otro país para prestar servicios (típicamente, consultores) a una entidad residente, que asume el coste a través de un contrato de prestación de servicios, y cuya remuneración es efectuada por una empresa no residente. En sentido estricto no nos encontraríamos ante el caso contemplado en este apartado b), por no ser el empleador residente del Estado en el que se prestan los servicios, a pesar de que el coste es asumido por una empresa residente en el Estado en el que se realiza la actividad. Ver VEGA BORREGO, Félix Alberto, cit., 2010, pág. 831 y ss.

⁸⁷¹ CUBERO TRUYO, Antonio / DÍAZ RAVN, Nicolás, 2012, cit., pág. 233.

⁸⁷² VEGA BORREGO, Félix Alberto, 2010, pág. 826-827.

Conforme al tenor literal de este artículo, y tal como señalan los modelos de referencia⁸⁷³, los tres requisitos deben reunirse de modo cumulativo para que no proceda la tributación en el Estado de la fuente.

Este artículo no define lo que debe entenderse por servicios personales o empleo por cuenta ajena, por lo que, en principio, habría que acudir a lo que establece la legislación interna del Estado que aplica el Convenio (art. 3.2 del Convenio). No obstante, la referencia a la normativa interna para este tipo de rentas debe ser matizada.

Conforme señala la doctrina al referirse al MCOCDE⁸⁷⁴, para que nos encontremos ante rentas contempladas en el ámbito de este artículo es necesario que entre el pagador y el perceptor de las mismas exista una relación de dependencia y subordinación. La referencia al derecho interno es válida siempre y cuando se trate de rentas derivadas de una relación personal prestada por cuenta ajena y en régimen de dependencia, como las descritas en el art. 17.1 LIRPF. Una remisión incondicionada al derecho interno podría comportar la inclusión dentro del ámbito de este artículo de rentas que no entran dentro del marco de este artículo en el Convenio por carecer de estos requisitos de cuenta ajena y dependencia⁸⁷⁵.

En el caso particular de España, tal remisión podría comportar la consideración de rendimientos del trabajo de los supuestos contenidos en el art. 17.2 de la LIRPF⁸⁷⁶ cuya inclusión en este artículo del Convenio sería cuestionable. Una vez hecho este matiz, las rentas que pueden ser objeto de gravamen por este artículo incluyen todo tipo de contraprestación, dineraria o no dineraria, percibida por la prestación de los servicios por cuenta ajena.

⁸⁷³ MCOCDE, 2010, pág. 259 y MCUSA, 2006, pág. 48.

⁸⁷⁴ VEGA BORREGO, Félix Alberto, 2010, pág. 813 y ss. Ver también MCOCDE, 2010, pág. 264.

⁸⁷⁵ VEGA BORREGO, Félix Alberto, 2010, pág. 814, refiriéndose este autor al MCOCDE.

⁸⁷⁶ En este apartado se incluyen actividades como rendimientos del trabajo las pensiones de jubilación, incapacidad, accidente y similares; las pensiones compensatorias entre cónyuges; las becas, y otras rentas, que difícilmente tienen cabida en el concepto de rendimientos del trabajo contemplado en este artículo del Convenio.

4.10.3. Trabajadores de empresas de navegación aérea y marítima

En el párrafo 3 de este artículo se establece que las remuneraciones percibidas como miembro de la tripulación de un buque o aeronave explotado en el tráfico internacional por la empresa de un Estado contratante podrán someterse a tributación en ese Estado⁸⁷⁷. Se establece, por tanto, un criterio de tributación compartida, por cuanto que dichas remuneraciones podrán sujetarse a imposición en el Estado de residencia de dichos tripulantes, que es el que deberá eliminar la doble imposición, y en el Estado de residencia de la empresa que explota el buque o aeronave, que podrá coincidir o no con el anterior.

Este tratamiento diferenciado obedece al hecho de que el criterio establecido en el apartado 2 basado en el número de días no resulta apropiado para este tipo de trabajadores, por cuanto que, por la naturaleza propia de su trabajo, se desplazan a varios países durante periodos breves de tiempo, y no sería razonable computar el número de días de permanencia en ellos.

El criterio de sujeción para las empresas de navegación aérea y marítima difiere del establecido en el MCOCDE, que establece el de la sede de dirección efectiva de la empresa, en coherencia con lo establecido en el art. 8 (navegación marítima) del mismo MCOCDE, y difiere del mantenido en el MCUSA, que sorprendentemente establece como criterio de tributación la residencia del trabajador, a pesar de que en el art. 8 (navegación marítima) del MCUSA esta rentas se sujetan a tributación en el Estado de residencia de la empresa que explota el buque o aeronave. El CDI España-EEUU no ha seguido el criterio habitualmente utilizado en los convenios por España (sede de dirección efectiva, como establece el MCOCDE)⁸⁷⁸ ni tampoco el que utiliza EEUU, sino que se ha optado por un criterio que es coherente con el establecido en al art. 8 del CDI, tal como hemos visto anteriormente.

⁸⁷⁷ Sobre empleados de líneas aéreas y la aplicación de este artículo, ver sentencias del TSJ de Madrid de 12 de marzo 2003, 3 de abril 2003 y 21 de mayo de 2003 que analizan la cuestión de si los pilotos de Iberia residentes en Miami están sujetos a tributación por obligación real o personal. El tribunal se inclina por la sujeción real, aunque es una solución discutible a la vista de las disposiciones del Convenio.

⁸⁷⁸ GALAN RUÍZ, Javier / RODRÍGUEZ ONDARZA, José Antonio, 2010, cit., pág. 175

4.10.4. Conclusión

En suma, el art. 16 del CDI mantiene la misma redacción que la del Convenio original de 1990. El artículo sigue al MCOCDE en el reparto de la potestad tributaria en general, así como en los requisitos cuya concurrencia comporta la exención de tributación en la fuente, pero establece un criterio diferente en el caso de remuneraciones percibidas por trabajadores de empresas de navegación aérea y marítima, para las que sigue el mismo criterio de tributación que el establecido en el art. 8 del CDI para los beneficios obtenidos por este tipo de empresas.

Discrepa de la normativa interna española en cuanto al cómputo de los días de presencia física, por cuanto que en base al Convenio se efectúa el cálculo sobre cualquier periodo de doce meses, mientras que en la normativa interna española se efectúa sobre el año natural.

4.11. RETRIBUCIONES DE CONSEJEROS

Este artículo establece que las retribuciones percibidas por un residente de un Estado contratante por los servicios prestados fuera del país de residencia como miembro del Consejo de Administración de una sociedad residente del otro Estado contratante (fuente), podrán sujetarse a imposición en el otro Estado contratante (fuente)⁸⁷⁹. Se asimila el tratamiento de los miembros del Consejo de Administración a los trabajadores por cuenta ajena, aunque para el caso de las retribuciones de los consejeros no existen unos requisitos similares a los establecidos en el art. 16.2, cuya concurrencia excluye de tributación en el Estado de la fuente las remuneraciones percibidas por la prestación de servicios personales dependientes.

Por tanto, se otorga potestad impositiva compartida al Estado de residencia de la sociedad que paga las remuneraciones a sus consejeros no residentes. Conforme señalan los Comentarios al

⁸⁷⁹ La normativa interna española está reflejada en el art. 13.1 e) de la LIRNR conforme al cual se consideran obtenidas en territorio español las retribuciones de los administradores y miembros de los consejos de administración o de órganos representativos de una entidad residente en territorio español. Este artículo es coherente con lo establecido en el CDI, por lo que un residente americano que perciba una remuneración como consejero de una sociedad residente en España estará sujeto a tributación en España tanto en virtud del criterio de tributación compartida del art. 18 del CDI, como de la normativa interna española. Estará sujetos al tipo general del 24% (art. 24 LIRNR), ya que el Convenio no establece un tipo reducido.

MCOCDE, debido a la dificultad en ocasiones de determinar el lugar de prestación de los servicios de un miembro de un Consejo de Administración, la disposición los trata como si se prestaran en el Estado de residencia de la sociedad considerada.”⁸⁸⁰ Esta potestad impositiva será compartida, por cuanto que estos consejeros continuarán sujetos a tributación en el Estado del que son residentes. Conforme al Convenio España-EEUU, para que estas rentas puedan estar sujetas a tributación en el Estado de la fuente es necesario que se trate de servicios prestados fuera del Estado de residencia del miembro del Consejo de Administración. Esta precisión, contenida en este artículo del Convenio, y no contemplada en el MCOCDE, tiene su origen en la reserva formulada por EEUU al MCOCDE, conforme a la cual este país requerirá que los impuestos sobre tales honorarios se limiten a las rentas obtenidas por los servicios prestados en el país de la fuente⁸⁸¹.

El artículo del Convenio habla de “participaciones, dietas de asistencia y otras retribuciones similares” por servicios prestados “como miembro del Consejo de Administración”. En consecuencia, de la interpretación del artículo, y en línea con lo establecido en los Comentarios al MCOCDE⁸⁸², se deduce que no estarán incluidas en el mismo las remuneraciones u otras contraprestaciones económicas percibidas por un miembro del consejo de administración en condición de empleado o consultor de la empresa.

Este artículo, que conserva la redacción original del Convenio de 1990, mantiene el mismo criterio de tributación que el MCOCDE y el MCUSA, con la salvedad con respecto al primer modelo de que el Convenio con EEUU requiere que tales honorarios se obtengan por servicios prestados fuera del Estado de residencia.

4.12. ARTISTAS Y DEPORTISTAS (art. 19)

El art. 19 del Convenio contempla las rentas percibidas por las actividades de artistas y deportistas, que presentan unas particularidades propias que las diferencian de otras

⁸⁸⁰ MOCDE, 2010, pág. 278.

⁸⁸¹ MCOCDE, 2010, pág. 279.

⁸⁸² MCOCDE, 2010, pág. 278.

actividades profesionales. Estas actividades se caracterizan por su carácter irregular en el tiempo, la frecuente movilidad de dichas actividades, de tal manera que se realizan en diferentes Estados ajenos al Estado de residencia del artista o deportista, y la diferente naturaleza de las rentas que perciben los artistas y deportistas por sus actuaciones artísticas y deportivas.

Este artículo establece un criterio de tributación compartida limitada, conforme al cual las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga en el otro Estado contratante en el ejercicio de su actividad personal como artista o deportista podrán someterse a imposición en el otro Estado contratante (fuente), a menos que los ingresos obtenidos por el artista o deportista no excedan de 10.000\$ o su equivalente en euros dentro del año fiscal correspondiente⁸⁸³. En caso de que los ingresos, incluidos los reembolsos de gastos o gastos soportados en su nombre, estén por debajo de este límite, las rentas únicamente podrán someterse a imposición en el Estado de la residencia.

A diferencia de lo que sucede con los servicios personales dependientes e independientes, el Convenio permite la sujeción a tributación en el Estado de la fuente, aunque con una limitación dineraria cuya concurrencia determinará la tributación exclusiva en el Estado de residencia. El límite de ingresos debe entenderse por año fiscal y con respecto a la fecha de pago efectivo de los mismos⁸⁸⁴.

El Convenio no define lo que debe entenderse por artista o deportista, aunque en el texto del articulado enumera algunos ejemplos de lo que se considera un artista (artista del espectáculo, actor de teatro, cine, radio o televisión, músico) en una lista que debe considerarse meramente

⁸⁸³ La normativa interna española aplicable a artistas y deportistas está recogida en el art. 13.1 b) 3º de la LIRNR, según el cual “1. Se consideran rentas obtenidas en territorio español las siguientes: (...) b) Las rentas de actividades o explotaciones económicas realizadas sin mediación de establecimiento permanente situado en territorio español: (...) 3º Cuando deriven, directa o indirectamente, de la actuación personal en territorio español de artistas y deportistas, o de cualquier otra actividad relacionada con dicha actuación, aun cuando se perciban por persona o entidad distinta del artista o deportista.” Para la determinación de la base imponible, hay que acudir a lo establecido en el art. 24.1, conforme al cual, la base imponible de los rendimientos que los contribuyentes por este impuesto obtengan sin mediación de establecimiento permanente estará constituida por su importe íntegro, determinado de acuerdo con las normas de la LIRPF. En caso de que el contribuyente resida en otro Estado de la UE, se permite la deducción de los gastos previstos en la LIRPF (art. 24.6). Por último, estas rentas estarán sujetas al tipo impositivo general del 24% (art. 25.1a)).

⁸⁸⁴ MCUSA, 2006, pág. 52.

enunciativa, por lo que habrá que acudir a la normativa interna del Estado que aplica el Convenio para completar ambos conceptos⁸⁸⁵.

El mismo MCOCDE señala que no es posible formular una definición precisa del término “artista”, pero indica que comprende claramente a los actores de teatro, de cine, y los actores de publicidad para televisión, y no será aplicable a un conferenciante o al personal administrativo o de apoyo (cámaras, productores, directores cinematográficos, coreógrafos, equipo técnico, y otros acompañantes). En el caso de deportistas, el MCOCDE enumera algunos ejemplos de actividades deportivas en una relación que no tiene carácter exhaustivo.

El apartado 2 de este artículo refuerza el criterio de tributación en el país de la fuente al establecer que, cuando las rentas se atribuyan a otra persona, en lugar del propio artista o deportista, estas rentas podrán sujetarse a imposición en el Estado contratante en el que se realicen las actividades del artista o deportista, a menos que ni el artista o deportista, ni personas vinculadas al mismo, participen directa o indirectamente en cualquier forma en los beneficios de esa otra persona⁸⁸⁶. La contratación de artistas o deportistas a través de sociedades, o la facturación de ingresos en nombre de otras personas, es una práctica habitual en este contexto y, a través de esta cláusula, se pretende asegurar que la titularidad formal de estas rentas por parte de un tercero no sirva para considerarlas beneficios empresariales, que comportarían la exención de tributación en el Estado de la fuente si no se tiene un EP en el mismo⁸⁸⁷. Se trata de una cláusula cuya finalidad es reducir el abuso derivado de la interposición de sociedades en la percepción de rentas. La limitación en la aplicación de esta disposición cuando el artista o deportista no participe en los beneficios de la sociedad no es habitual en los Convenios firmados por España⁸⁸⁸.

⁸⁸⁵ En el caso de España, el RDL 1435/1985, de 1 de agosto, que regula la relación laboral especial de los artistas en espectáculos públicos y el RDL 1006/1985, de 26 de junio, que regula la relación laboral de carácter especial de los deportistas profesionales, contienen en sus respectivos artículos primeros una descripción general de estas actividades.

⁸⁸⁶ La Resolución de la DGT 595/2003, de 30 de abril, considera la exención de los rendimientos obtenidos por una empresa americana por las actuaciones artísticas realizadas en España por la falta de participación del artista en los beneficios de la empresa.

⁸⁸⁷ CUBERO TRUYO, Antonio / DÍAZ RAVN, Nicolás, 2012, cit., pág. 244.

⁸⁸⁸ CHICO DE LA CÁMARA, PABLO y otros, 2010, cit., pág. 245; GALAN RUÍZ, Javier / RODRÍGUEZ ONDARZA, José Antonio, 2010, cit., pág. 182.

Generalmente la finalidad de la utilización de personas interpuestas es reconducir la tributación de las rentas al concepto de beneficios empresariales, limitando la tributación al Estado de residencia de la sociedad interpuesta perceptora de las rentas y evitar, por tanto, la tributación en el Estado de realización de la actividad⁸⁸⁹. A través de este párrafo 2, el CDI permite que el Estado fuente pueda gravar el rendimiento pagado a una persona distinta del propio artista o deportista, y con independencia de que disponga o no de un EP situado en el Estado de realización de la actividad⁸⁹⁰.

Este apartado no resulta aplicable cuando el artista o deportista no haya participado directa o indirectamente en los beneficios de esa otra persona, por lo que se excluye de la aplicación de esta disposición a aquellas entidades que tengan un propósito legítimo de negocios y cuya existencia no obedezca a la finalidad de obtener un tratamiento fiscal más favorable para las rentas del propio artista o deportista.

Este artículo conserva la redacción original de 1990, por lo que la cantidad que se establece como límite para determinar la sujeción exclusiva al Estado de residencia ha perdido gran parte de su relevancia económica por el efecto de la inflación acumulada desde 1990. Es sorprendente que no se haya aprovechado la modificación del Convenio para actualizar esta cantidad y sustituir la mención de pesetas por la de euros. El efecto de esta falta de actualización es que los artistas y deportistas de élite, en una gran parte de los casos, van a estar sujetos a tributación en el Estado de la fuente y, por tanto, supone aproximar su tratamiento al previsto en el art. 16 para los servicios personales dependientes, a pesar de que la actividad ejercida por este tipo de profesionales se aproxima más a la propia de los servicios personales independientes.

La atribución de competencias entre los Estados de residencia y fuente que hace este artículo es coherente con lo establecido en el MCOCDE y MCUSA. No obstante, la limitación cuantitativa de ingresos que comporta la sujeción al Estado de la residencia únicamente

⁸⁸⁹ GALAN RUÍZ, Javier / RODRÍGUEZ ONDARZA, José Antonio, 2010, cit., pág. 181.

⁸⁹⁰ En la normativa interna española, hay que recordar lo establecido en el art. 91 LIRPF, que regula la transparencia fiscal internacional, conforme al cual los contribuyentes estarán obligados a imputarse las rentas positivas obtenidas por una entidad no residente en territorio español en las condiciones señaladas en el mismo.

aparece en el MCUSA, que establece dicho límite en 20.000\$, y en el que se inspira el CDI de 1990, aunque en el modelo americano el límite ha sido objeto de actualización desde aquel año⁸⁹¹. La mayor influencia que ha tenido el negociador norteamericano en la redacción del Convenio se percibe en estos detalles cuantitativos en los que el importe se pacta en dólares y, por tanto, será la evolución de esta divisa con respecto al euro la que determinará el importe exento desde la perspectiva española. El MCOCDE establece el criterio de tributación compartida sin ninguna limitación cuantitativa en favor del Estado de la residencia. EEUU formuló en su día una reserva al MCOCDE para reservarse el derecho a limitar la aplicación de la tributación en el Estado de la fuente a los casos en que el artista o el deportista obtengan unos ingresos superiores a una cuantía determinada⁸⁹².

Este artículo se aplica a los ingresos obtenidos por las actividades o actuaciones profesionales de los artistas o deportistas. Los ingresos de otra naturaleza, tales como cánones por venta de discos o ingresos de patrocinios deportivos se regularán por lo establecido en los arts. 12 (cánones) o 7 (Beneficios empresariales)⁸⁹³.

La excepción a todo lo anterior, en lo que es una cláusula habitual en los CDI firmados por España⁸⁹⁴, la constituye el hecho de que la visita al otro Estado se haya financiado sustancialmente con fondos públicos del Estado de la residencia, en cuyo caso las rentas obtenidas por un residente de un Estado contratante en su condición de artista o deportista estarán exentas de imposición en el otro Estado contratante (fuente). En este caso los ingresos percibidos por el artista o deportista solamente podrán sujetarse a imposición en el Estado de la residencia, que es el que ha subvencionado el desplazamiento del artista o deportista al otro Estado. Esta excepción no consta en los modelos de convenio vigentes.

⁸⁹¹ El art. 16 del CDI Reino Unido-EEUU de 2001 establece una limitación de 20.000\$ en línea con el MCUSA; el art. 17 del CDI Alemania-EEUU de 1989 establece el límite de 20.000\$ o su equivalente en marcos alemanes; el art. 17.1 del Protocolo de 2009 que modifica el CDI Francia-EEUU de 1994 establece el límite en 10.000\$ o su equivalente en euros. El Protocolo Francia-EEUU de 2009 mantiene el mismo importe en dólares que el CDI de 1994 y lo único que hace es sustituir la frase “o su equivalente en francos franceses” por “o su equivalente en euros”.

⁸⁹² MCOCDE, 2010, pág. 285.

⁸⁹³ MCUSA, pág. 51 y MCOCDE, pág. 281.

⁸⁹⁴ Aunque no forma parte del modelo, el MCOCDE prevé la posibilidad de que los Estados incluyan este tipo de cláusula en los convenios. MCOCDE, 2010, cit., pág. 284.

Hay que tener en cuenta lo establecido en el apartado 14 de Protocolo anejo al Convenio de 1990, conforme al cual la limitación cuantitativa que comporta la tributación exclusiva en el Estado de la residencia no impedirá la aplicación de la imposición en la fuente con arreglo a la normativa interna de los Estados contratantes. Con ello se autoriza al Estado de la fuente a someter a retención las rentas pagadas al artista o deportista con independencia del importe de las mismas⁸⁹⁵. La limitación del art.19.1 del Convenio se hará efectiva mediante la devolución de los impuestos retenidos en exceso después de la terminación del periodo impositivo, que realmente será el momento en el que se podrá concluir si se ha excedido o no el límite cuantitativo establecido en este apartado.

Por último, este artículo del Convenio está sujeto a la cláusula de salvaguarda, por lo que los artistas y deportistas nacionales de EEUU estarán sujetos a tributación en EEUU por las rentas globales percibidas por sus actuaciones o participaciones en el extranjero con independencia del importe de las mismas.

En conclusión, este artículo conserva la redacción original del CDI de 1990. A diferencia del MCOCDE, mantiene la limitación cuantitativa propia de los Convenios firmados por EEUU, cuya concurrencia comporta la sujeción exclusiva en el Estado de la residencia. Es lamentable que no se haya aprovechado la modificación del Convenio para actualizar el importe de la limitación y haber sustituido la referencia a pesetas por euros. El CDI establece una excepción a la cláusula del apartado 2 que no consta en el MCOCDE, conforme al cual se permite la exclusión de sujeción a tributación en el Estado de la fuente cuando la intervención de una sociedad obedezca a motivos legítimos. Finalmente, el artículo recoge la cláusula propia de los CDI firmados por España, ausente también en el MCOCDE, conforme a la cual la tributación se producirá en exclusiva en el Estado de la residencia cuando la visita al otro Estado se financie con fondos públicos.

⁸⁹⁵ En este sentido también se pronuncia el MCUSA, pág. 51.

4.13. PENSIONES Y ANUALIDADES (art. 20)

4.13.1 Pensiones

Este artículo, que conserva la redacción original del CDI de 1990, contempla cuatro tipos de rentas cuya característica común la constituye el hecho de que se trata de pagos, habitualmente periódicos, extendidos en el tiempo. Excepto en el caso de pensiones públicas (pagadas por la Seguridad Social pública) y de los pagos para la manutención de hijos, en los demás casos el criterio de tributación preferente es el del Estado de residencia del beneficiario de dichas rentas. El artículo del CDI España-EEUU es significativamente más amplio y completo que el homónimo del MCOCDE, por cuanto que contiene una regulación propia separada para las pensiones, anualidades, pensiones alimenticias y pagos para manutención de hijos, mientras que el MCOCDE contempla únicamente las pensiones y demás remuneraciones por un trabajo anterior, asignando la tributación exclusiva al Estado de residencia del perceptor, por lo que las demás rentas en el modelo deberán reconducirse al artículo 21 (Otras rentas).

Conforme al apartado a) de este artículo, las pensiones y otras remuneraciones similares obtenidas por un residente de un Estado contratante por razón de un empleo anterior sólo podrán someterse a tributación en el Estado de la residencia⁸⁹⁶. Por tanto, las pensiones de jubilación, orfandad, viudedad y similares generadas por un trabajo de naturaleza privada estarán sujetas a tributación únicamente en el Estado de la residencia del perceptor de las mismas⁸⁹⁷. Si las pensiones están generadas por el ejercicio de un empleo público, estarán reguladas por el art. 21 (Funciones públicas) del Convenio.

⁸⁹⁶ La normativa interna española está constituida por el art. 13.1 d) de la LIRPFNR, conforme al cual “Se consideran rentas obtenidas en territorio español las siguientes: (...) d) Las pensiones y demás prestaciones similares, cuando deriven de un empleo prestado en territorio español o cuando se satisfagan por una persona o entidad residente en territorio español o por un establecimiento permanente situado en éste”. El art. 25.1 b) establece que las pensiones y demás prestaciones similares percibidas por personas físicas no residentes en territorio español, cualquiera que sea la persona que haya generado el derecho a su percepción, serán gravadas de acuerdo con una escala progresiva que señala el mismo artículo al que nos referimos.

⁸⁹⁷ La Resolución de la DGT 141/2003, de 3 de febrero, confirma la sujeción a tributación en España de la pensión percibida por un residente fiscal en España proveniente de un plan de pensiones privado en razón de un trabajo anterior en EEUU.

Para que estemos ante el concepto de pensión contemplado en este apartado, es necesario que ésta se perciba por razón de un empleo anterior, por lo que el concepto de pensión de este párrafo no incluiría una renta vitalicia o un buen número de prestaciones procedentes de sistemas públicos y privados, que en la mayoría de los países tienen la consideración de pensiones en sentido amplio, tales como las prestaciones por desempleo o las pensiones no contributivas en general⁸⁹⁸, que quedarán comprendidas en el ámbito del art. 23 (Otras rentas).

Como señalan los Comentarios al MCOCDE⁸⁹⁹, mientras que la palabra “pensión” en su sentido usual comprende solamente las rentas periódicas, la expresión “demás remuneraciones similares” es lo suficientemente amplia como para que este apartado cubra el pago de un capital o una suma a tanto alzado.

Conforme al apartado b) del art. 21, los beneficios de la Seguridad Social pagados por un Estado contratante a un residente del otro Estado, o a un ciudadano de EEUU, pueden someterse a tributación en el Estado que paga dichos beneficios.

Así, podemos observar el diferente tratamiento que el Convenio otorga a la pensiones privadas y públicas, ya que las primeras, conforme a lo señalado anteriormente, estarán sujetas a tributación en el Estado de residencia del perceptor, mientras que las segundas estarán sujetas a tributación en el Estado pagador de las mismas. El factor determinante del carácter público o privado de una pensión es su relación con un empleo anterior (público o privado) y el origen de los fondos con el que se pagan las pensiones⁹⁰⁰.

Por beneficios de la Seguridad Social⁹⁰¹ deben entenderse las pensiones y prestaciones de naturaleza pública pagadas por una Administración pública⁹⁰², con independencia de que las

⁸⁹⁸ VEGA BORREGO, José Alberto, 2010, cit. pág. 856, refiriéndose este autor al MCOCDE.

⁸⁹⁹ Comentarios MCOCDE, 2010, pág. 286.

⁹⁰⁰ CHICO DE LA CÁMARA, PABLO y otros (obra colectiva), 2010, cit., pág. 266. En esta dirección se ha pronunciado la DGT en Resoluciones de 27 de noviembre de 2001, 25 de noviembre de 2004 y 15 de junio de 2006.

⁹⁰¹ “*Social Security benefits*” es el término utilizado habitualmente en EEUU para referirse a las pensiones de jubilación, pero excluye el sistema público de asistencia sanitaria. Por influencia norteamericana se ha utilizado este término en este artículo para referirse a dichas pensiones.

⁹⁰² Son las pensiones satisfechas por el Instituto Nacional de la Seguridad Social en España y por la *Social Security Administration* en EEUU.

contribuciones a la Seguridad Social se hayan hecho como trabajador del sector público o privado. Por tanto, cuando se trata de pensiones públicas, se establece un criterio de tributación compartida al permitirse la sujeción a tributación en el Estado de la fuente, que es el que paga dichas pensiones. El criterio seguido para las pensiones públicas en el Convenio es coherente con el tratamiento fiscal de las contribuciones a la Seguridad Social que se han efectuado durante la vida laboral del trabajador y que son las que han financiado las pensiones, ya que, conforme a la legislación fiscal española y norteamericana, éstas contribuciones constituyen gastos fiscalmente deducibles que reducen la base imponible de las rentas del trabajo.

En consecuencia, si se aplicara para las pensiones públicas el criterio de tributación exclusiva en el Estado de la residencia del beneficiario de las mismas, el Estado que paga las pensiones (fuente) no percibiría impuesto alguno sobre una pensiones que se han generado con unas contribuciones que han sido fiscalmente deducibles a lo largo de la vida laboral del trabajador en el Estado pagador de las mismas.

En el Protocolo de 2013 se añade un quinto párrafo a este artículo, basado en el art. 18.1 MCUSA, por medio del cual se pretende resolver los problemas de un residente de un Estado contratante que tenga constituido un plan de pensiones en el otro Estado contratante, por haber trabajado en el mismo en el pasado. Estos planes de pensiones generalmente disfrutan de una tributación diferida hasta que se produce la distribución de los mismos. Por medio de este párrafo se pretende extender al otro Estado el tratamiento fiscal favorable que reciben los planes de pensiones constituidos conforme a la normativa del Estado de residencia en el momento de su constitución.

Así, cuando una persona física residente de un Estado contratante participe, o sea beneficiario, de un plan de pensiones sujeto a un régimen de tributación diferida constituido en el otro Estado contratante, las rentas procedentes de dicho plan de pensiones únicamente podrán someterse a imposición en el momento en que se paguen o beneficien a esa persona física, siempre que no se transfieran a otro fondo de pensiones en ese Estado contratante. En consecuencia, la revalorización experimentada por dicho plan de pensiones estará exenta de

tributación en ambos Estados (en el de residencia del fondo de pensiones por la normativa propia del país, en el de residencia del beneficiario efectivo por mor de este artículo) hasta que se produzca la distribución de los mismos. En particular, este artículo beneficiaría a los residentes de España que sean titulares de un plan 401 K o similar situado en EEUU, así como a los residentes de EEUU que sean titulares de un plan de pensiones en España regulado por el RDL 1/2002, de 29 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

Este párrafo del Protocolo de 2013 contempla únicamente el momento en que se produce la tributación de las distribuciones de los planes de pensiones y, para la determinación del Estado competente, se remite al tratamiento general de las pensiones privadas establecido en párrafo 1 a) de este artículo 20, esto es, sujeción en el Estado de residencia del beneficiario efectivo.

A pesar de que valoramos de manera muy positiva la inclusión de este párrafo 5, en el que se contemplan por primera vez los planes de pensiones en el CDI España-EEUU, consideramos que no se ha aprovechado la reforma de 2013 para extender el Convenio a otros supuestos y situaciones derivados de la existencia de los planes de pensiones sujetos a un régimen de tributación diferida. Este nuevo párrafo únicamente contempla cuando se produce la tributación de los rendimientos de los planes de pensiones ya constituidos, pero no dice nada del tratamiento fiscal de las aportaciones que un residente de un Estado contratante, o un ciudadano norteamericano, pudiesen efectuar a un plan de pensiones constituido en el otro país. Estas aportaciones reducen la base imponible conforme a la normativa interna, tanto de España como de EEUU⁹⁰³, del país de residencia del fondo de pensiones, pero no serían deducibles conforme a la normativa fiscal del país de residencia de la persona física que realiza dichas aportaciones, por no estar estos planes constituidos conforme a la normativa fiscal de este último.

A diferencia del MCOCDE, el MCUSA contiene una regulación más amplia de esta materia y dedica el art. 17 a las pensiones, anualidades y pensiones alimenticias, y el art. 18

⁹⁰³ En España, conforme al art. 5 RDL 1/2002 regulador de los planes y fondos de pensiones modificado por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, estas aportaciones son deducibles con el límite de 8.000 €. En EEUU, el límite para 2015 está en 18.000 \$ - ver apartado 6.2 Rentas exentas de tributación del Capítulo I.

exclusivamente a los planes de pensiones. El art. 17 del MCUSA mantiene como criterios de tributación exclusivos el del Estado de la residencia para las pensiones privadas y el del Estado de la fuente para el caso de pensiones públicas (a diferencia del CDI España-EEUU, que permite la tributación compartida en el caso de pensiones de la Seguridad Social).

El art. 18 del MCUSA contiene varios párrafos que contemplan el tratamiento fiscal de las aportaciones realizadas por un residente de un Estado contratante, o un ciudadano americano, que realizan una actividad laboral por cuenta propia o ajena en un Estado, a un plan de pensiones constituido en el otro Estado contratante. El criterio que mantiene este artículo del modelo americano es que las aportaciones realizadas, por dicho residente, o nacional americano, a un plan de pensiones situado en el otro Estado contratante son fiscalmente deducibles en el Estado de la residencia o en EEUU, respectivamente. Cómo únicos requisitos para dicha deducibilidad, se exige que dicho plan de pensiones tenga tal consideración por las autoridades competentes en el Estado que el plan tenga su residencia y que el sujeto pasivo haya iniciado aportaciones a dicho plan de pensiones con anterioridad al inicio de la actividad laboral en el otro Estado contratante. Asimismo, el límite de las deducciones por aportaciones a estos planes de pensiones no podrá exceder del límite que establezca la legislación interna del otro Estado contratante por las aportaciones efectuadas por sus residentes a un plan de pensiones.

4.13.2 Anualidades

En el párrafo 2 del artículo 20 del CDI, en una redacción inspirada en la contenida en el art. 17.3 del MCUSA, se establece que las anualidades (*annuities*) percibidas por un residente de un Estado contratante solamente podrán sujetarse a tributación en el Estado de residencia del perceptor de las mismas⁹⁰⁴. El artículo define las anualidades como una suma prefijada pagada periódicamente durante un periodo de tiempo determinado contraída en base a una obligación no derivada de una compensación por la prestación de servicios. Se trata en definitiva de las rentas vitalicias o temporales. Si esta anualidad tuviere su origen en una prestación de

⁹⁰⁴ A pesar de que las anualidades no están contempladas en el art. 18 del MCOCDE, la inclusión de las mismas es habitual en los CDI firmados por España (CDI Reino Unido, Irlanda, Argentina, Canadá, Australia, Brasil, Filipinas).

servicios estaría regulada por lo establecido en los artículos 15 (servicios personales dependientes) ó 20.1 (pensiones) del Convenio.

Tal como hemos mencionado anteriormente, el MCOCDE no regula las anualidades de modo independiente, por lo que las mismas estarían incluidas en el art. 21 (Otras rentas) del modelo conforme al cual estarían sujetas a tributación en el Estado de residencia del perceptor de las rentas que, en definitiva, sería el mismo criterio que establece el art. 20.2 del CDI España-EEUU.

4.13.3 Pensiones alimenticias

El párrafo 3, siguiendo la redacción del art. 17.4 del MCUSA, establece que las pensiones alimenticias entre cónyuges, debidas a un acuerdo de separación o sentencia de divorcio, estarán únicamente sujetas a tributación en el Estado de residencia del perceptor de dichas pensiones. La tributación exclusiva en el Estado de residencia del perceptor se debe a que, tanto en la normativa interna de España como la de EEUU, las pensiones compensatorias a favor del cónyuge únicamente están sujetas a tributación por parte del perceptor de las mismas⁹⁰⁵.

Finalmente, en el párrafo 4 se señala que las pensiones alimenticias a favor de los hijos, como consecuencia de una sentencia o acuerdo de separación o divorcio, pagadas por un residente de un Estado contratante a un residente del otro Estado, sólo podrán someterse a imposición en el Estado mencionado en primer lugar. Este último párrafo constituye una excepción a lo establecido en los párrafos anteriores, ya que se atribuye la tributación exclusiva al Estado de residencia del pagador de la pensión alimenticia, y no al de residencia del beneficiario de la misma, por la naturaleza propia de estas pensiones cuyos beneficiarios serán generalmente menores de edad no sujetos a tributación.

⁹⁰⁵ En España, según el Art. 17.2 f) de la LIRPF las pensiones compensatorias recibidas del cónyuge tienen la consideración de rendimientos del trabajo, y el Art. 55 LIRPF permite la reducción de la base imponible del pagador por el importe de las mismas. En EEUU, la Sección 61 *IRC*, desarrollada en la Sección 71, señala que las pensiones compensatorias entre cónyuges constituyen ingresos sujetos a tributación por este impuesto – ver Apartado 6.- Hecho y Base imponible del Capítulo I.

La redacción de este párrafo 4 es muy similar a la contenida en el MCUSA, con la diferencia fundamental de que este último declara estos pagos exentos de tributación en los dos Estados mientras que el CDI España-USA otorga la competencia al Estado de residencia del pagador⁹⁰⁶. Consideramos que la redacción del MCUSA es más apropiada, por cuanto que constituye un reflejo de la realidad fiscal de ambos países, en la medida en que las anualidades por alimentos en favor de los hijos están exentas de tributación en la legislación interna de ambos países⁹⁰⁷. Consideramos que podría haberse aprovechado la reforma del Convenio para incorporar una redacción más acorde con la realidad fiscal vigente en ambos Estados contratantes, aunque dicho cambio no produzca un impacto fiscal diferente de la redacción actual, que atribuye la competencia exclusiva al Estado de residencia del pagador, por cuanto que, conforme hemos dicho, las pensiones alimenticias están exentas de tributación en ambos países.

Este párrafo 4 constituye una de las excepciones a la aplicación de la cláusula de salvaguarda del art. 1.3 del Convenio, por lo que los nacionales o residentes americanos que perciban estas rentas no estarán sujetos a tributación en EEUU. Se trata de una excepción nominal, por cuanto que, conforme a la legislación vigente, estas rentas están exentas de tributación en EEUU.

El MCOCDE no menciona las pensiones alimenticias en su redacción vigente, por lo que deberán regirse por el art. 21 (Otras rentas) del modelo que establece como criterio general el de tributación exclusiva a favor del Estado de residencia del perceptor de las mismas.

4.13.4 Conclusión

El CDI España-EEUU contiene una regulación significativamente más amplia y detallada que el MCOCDE al incluir las anualidades, las pensiones alimenticias entre cónyuges y los pagos para la manutención de hijos menores de edad en este artículo, siguiendo al MCUSA y a la

⁹⁰⁶ En realidad, EEUU se reserva en el MCOCDE el derecho a incluir la exoneración en ambos Estados de las pensiones de alimentos para los hijos, reserva que no ha aplicado en el CDI con España. MCOCDE, 2010, cit., pág. 314

⁹⁰⁷ Art. 7 k) LIRPF y art. 14.1 a) LIRNR en España y Sección 71 (c) IRC en EEUU.

práctica habitual de EEUU. No obstante, salvo en el caso de pensiones alimenticias en favor de los hijos, el CDI atribuye la potestad tributaria al Estado de residencia del perceptor de las rentas, que es el mismo criterio que resultaría aplicable en el art. 21 (Otras rentas) del MCOCDE. El apartado 4, que regula las anualidades por alimentos a favor de los hijos carece de efectos prácticos, por cuanto que están exentas de tributación en los dos países.

Este artículo conserva la redacción original del Protocolo de 2013, excepto por un nuevo párrafo aplicable a los planes de pensiones, en el que se establece la tributación diferida de las rentas percibidas por un plan de pensiones constituido en un Estado contratante hasta la distribución del mismo y percepción de los rendimientos por un residente del otro Estado contratante. Valoramos muy positivamente la inclusión de estos planes, pero consideramos que debería haberse aprovechado la reforma para contemplar la fiscalidad propia de las aportaciones realizadas por el residente de un Estado a un plan situado en el otro Estado, siguiendo las directrices marcadas por el MCUSA.

4.14. FUNCIONES PÚBLICAS (art. 21)

Este artículo, que conserva la redacción original del Convenio de 1990, y sigue al art. 19 del MCOCDE y su homólogo del MCUSA, establece el criterio de tributación exclusiva en el país de la fuente para las remuneraciones y pensiones pagadas por un Estado contratante o sus subdivisiones políticas a una persona física por los servicios prestados a ese Estado o subdivisión política. En definitiva, este artículo contempla la remuneración percibida por la prestación de servicios personales por cuenta ajena como los incluidos en el art. 15, pero con la particularidad de que se prestan para una administración pública, así como las pensiones derivadas de la prestación de estos servicios. Por un principio de cortesía internacional, se otorga al país que efectúa el pago de dichas remuneraciones o pensiones el privilegio de sujetar las mismas a tributación.

Se otorga a las pensiones el mismo tratamiento que a las remuneraciones percibidas por los funcionarios públicos. Como señala el artículo, las pensiones estarán incluidas en el ámbito de

este artículo tanto cuando se paguen directamente por los entes públicos, como cuando se paguen con cargo a fondos constituidos por aportaciones de fondos públicos. Asimismo, hay que aclarar que este artículo no se refiere necesariamente a las pensiones pagadas por la administración de la Seguridad Social pública (española o norteamericana), sino a las pensiones percibidas por un empleado público constituidas por aportaciones efectuadas por los entes públicos mencionados como consecuencia del trabajo realizado para los mismos⁹⁰⁸. Las pensiones pagadas por la Seguridad Social pública por aportaciones efectuadas por la prestación de un empleo de naturaleza privada quedan contempladas en el ámbito del artículo 20 que hemos visto en anteriormente.

En la medida en que este artículo únicamente se refiere a los Estados contratantes, a sus subdivisiones políticas o entes locales, en España habría que entender incluidos en el ámbito del mismo a las CCAA, las diputaciones provinciales y Ayuntamientos, pero quedarían excluidos del mismo los organismos autónomos, las entidades públicas empresariales y las agencias estatales, por cuanto que este artículo únicamente sería aplicable cuando se trate de una Administración pública de base territorial⁹⁰⁹.

En el caso de EEUU, las disposiciones de este artículo también se aplicarían a las remuneraciones y pensiones pagadas por los estados que forman parte de EEUU, por cuanto que constituyen una subdivisión política de aquel país. A título aclaratorio, como para cualquier otra renta en el marco del Convenio, este tratamiento únicamente se extendería al impuesto federal sobre la renta.

No obstante, el artículo establece una excepción al principio de tributación en el Estado de la fuente, por cuanto que estipula la sujeción exclusiva a tributación de las remuneraciones en el Estado de la residencia del perceptor de las mismas cuando los servicios se presten en ese Estado y (a) la persona física que los preste sea un residente de ese Estado que sea nacional del

⁹⁰⁸ Comentarios MCOCDE, 2010, cit., pág. 293; Explicación Técnica MCUSA, 2006, pág. 59; VEGA BORREGO, José Alberto, 2010, cit., pág. 863; CARMONA FERNÁNDEZ, NÉSTOR, *Guía del Impuesto sobre la Renta de No Residentes*, CISS, 2003, pág. 232, que señala que la distinción entre pensiones públicas y privadas no está tanto en el organismo que abona la pensión, sino en el origen de las aportaciones que han generado el derecho a la pensión. En el caso de las pensiones públicas tienen su origen en órganos públicos, mientras que en el caso de pensiones privadas tienen su origen en aportaciones efectuadas por empresarios.

⁹⁰⁹ VEGA BORREGO, José Alberto, 2010, cit, pág. 847, refiriéndose al MCOCDE.

mismo⁹¹⁰ o (b) que sea residente del mismo, siempre que no haya adquirido la condición de residente únicamente para prestar esos servicios. Por tanto, se establece una excepción al criterio de tributación exclusiva en el país fuente cuando se trate de personas que tiene una vinculación clara con el Estado contratante en el que se prestan los servicios, por ser nacionales del mismo, o por ser residentes antes de la prestación de los servicios que han generado el derecho a pensión.

En el caso de las pensiones, se establece la sujeción exclusiva a tributación en el Estado de la residencia si la persona física es, a su vez, residente y nacional del mismo. En la medida en que la situación de residencia en que se encuentre el sujeto pasivo puede cambiar a lo largo del periodo en que se genera o percibe la pensión, con ello se pretende que la nueva situación se refleje en el tratamiento fiscal de la renta⁹¹¹.

Cuando las remuneraciones y pensiones se paguen por un Estado o sus divisiones políticas por los servicios prestados en el marco de una actividad industrial y comercial organizada por el Estado o sus subdivisiones políticas, serán aplicables las disposiciones del artículo 15 (servicios personales independientes), 16 (servicios personales dependientes), 18 (retribuciones de consejeros), 19 (artistas y deportistas), y 20 (pensiones, anualidades, pensiones alimenticias y ayudas de hijos), según el tipo de prestación que se trate, en lugar de lo establecido en este artículo. Se trata de una disposición incluida en la inmensa mayoría de los CDI suscritos por España, por medio de la cual se excluye de la aplicación del régimen general contemplado en este artículo a las remuneraciones y pensiones derivadas del trabajo en una empresa pública. Por tanto, cuando dichas remuneraciones o pensiones constituyan una contraprestación por servicios de naturaleza fundamentalmente privada, serán aplicables las otras disposiciones del Convenio.

En conclusión, se trata de un artículo que conserva la redacción original de 1990 y que sigue lo estipulado en el MCOCDE y MCUSA. Establece la tributación exclusiva en el Estado que paga las remuneraciones o pensiones, a menos que exista una vinculación (nacionalidad,

⁹¹⁰ Este es el único artículo del Convenio en el que la nacionalidad es un criterio relevante para España.

⁹¹¹ En la Consulta de la DGT de 20 de marzo de 2009 se reconoce la exención en España de la pensión pública española percibida por un residente en México a partir del momento en que adquiere la nacionalidad mexicana.

residencia) con el Estado de residencia, en cuyo caso se someterán a tributación exclusiva en este último.

4.15. ESTUDIANTES Y PERSONAS EN PRÁCTICAS

Este artículo, que conserva la redacción original del Convenio de 1990, en su apartado 1 exime de tributación en el Estado de la fuente a las personas físicas, residentes de un Estado contratante al inicio de su visita al otro Estado contratante (fuente), que se desplacen a este otro Estado contratante con el objeto principal de realizar estudios en una universidad o centro de enseñanza reconocido, realizar prácticas para el ejercicio profesional, o realizar estudios o investigaciones como beneficiarios de una beca o premio.

El plazo de exención en el Estado de la fuente puede llegar a ser de hasta 5 años y las cantidades exentas incluyen la beca o premio, las cantidades recibidas del extranjero para la manutención, estudios, investigación o formación práctica, y las rentas derivadas de la prestación de servicios en el otro Estado que no excedan de 5.000 \$, o su equivalente en euros⁹¹², por periodo impositivo.

Para que esta exención resulte aplicable, se requiere que las cantidades percibidas para la manutención, estudios, investigación o formación práctica procedan del extranjero, es decir, fuera del Estado donde se realizan los estudios. No dice nada este párrafo sobre el origen de la beca o premio o de las rentas derivadas de la prestación de servicios, por lo que estos dos conceptos podrán proceder tanto del Estado de residencia como del Estado de la fuente. Este párrafo establece la exención de tributación en el Estado de la fuente, pero no dice nada sobre el Estado de residencia, por lo que habrá que estar a lo establecido en la normativa interna de los Estados⁹¹³.

⁹¹² El artículo realmente dice pesetas.

⁹¹³ En España el art. 7 J) LIRPF y el art. 14.1 b) de LIRNR establecen la exención de las becas y otras cantidades similares percibidas por las personas físicas. La Sección 117 del IRC establece también una exención a favor de las becas.

En el apartado 2 también se exime de tributación en el Estado de la fuente a las personas físicas residentes de un Estado contratante (y empleadas en el mismo) al inicio de su visita al otro Estado contratante, que se encuentren temporalmente en el otro Estado contratante en calidad de empleadas o contratadas por un residente del Estado de residencia inicial con el propósito principal de adquirir experiencia técnica o profesional de una persona distinta del empleador, o estudiar en una universidad u otra institución de enseñanza reconocida. En este caso, el plazo de exención es de 12 meses consecutivos (si el plazo fuere mayor, sería difícil conservar la residencia fiscal en el país de origen) y por la cuantía de las rentas percibidas por la prestación de esos servicios personales que no excedan de 8.000\$, o su equivalente en euros, por la duración de ese plazo. En la medida en que el empleador es residente del Estado de residencia inicial, y no del Estado en el que se prestan los servicios, se entiende que estas cantidades procederán del Estado de residencia inicial.

En el apartado 16 del Protocolo que acompaña al Convenio de 1990 se clarifica que las cantidades de 5.000\$ y 8.000\$ mencionadas anteriormente comprenden cualquier importe exento o excluido de tributación conforme a la normativa fiscal del Estado de la fuente, es decir, que dichas cantidades no serán adicionales a los mínimos exentos de cada Estado. Por tanto, en caso de que el estudiante o persona en prácticas devenga residente a efectos fiscales y por la prestación de servicios personales perciban una cantidad superior a las señaladas en el Convenio, podrá optar entre aplicarse estas cantidades o los mínimos exentos previstos en la legislación interna de los Estados. La realidad es que, debido a que las cantidades mencionadas en el Convenio no han sido objeto de actualización desde 1990, resultará más favorable aplicarse los mínimos exentos de la normativa interna de cada Estado⁹¹⁴.

Finalmente, para que las exenciones mencionadas en este artículo sean aplicables, se requiere que la investigación se realice en interés público. Dichas exenciones no serán aplicables cuando la investigación se realice principalmente para el beneficio privado de una empresa.

⁹¹⁴ Conforme a la normativa interna española, el mínimo personal para 2015 está en 5.550€ (art. 57 LIRPF). Conforme a la normativa interna norteamericana, el mínimo exento para 2014 está en 6.300\$ (Sección 63 *IRC*) al que debe sumarse la exención personal de 4.000\$ (Sección 151 *IRC*), por lo que los residentes fiscales tendrán derecho a una exención de 10.300\$.

Tal como sucede con el art. 19 (Artistas y Deportistas), las cantidades exentas son las mismas que constaban en el Convenio de 1990, por lo que han perdido gran parte de su poder adquisitivo por el efecto de la inflación acumulada durante los casi 25 años transcurridos desde la firma del primer Convenio. Debería haberse aprovechado la modificación de 2013 para actualizar estas cantidades a la realidad actual. Asimismo, también debería haberse aprovechado la reforma para sustituir el término pesetas del articulado del Convenio por el de euros, aunque esto último carezca de cualquier relevancia jurídica o económica.

Este artículo es muy similar al precepto equivalente del MCUSA. La diferencia más importante radica en que en el modelo norteamericano se prevé una limitación única de 9.000\$ tanto para estudiantes como para personas en prácticas (“*trainees*”), y se prevé que las autoridades competentes ajusten estas cantidades cada cinco años. La intención de las autoridades fiscales norteamericanas es que dicha cantidad exenta de tributación sea equivalente a la suma de la exención general y de la exención personal⁹¹⁵ previstas para los residentes en la normativa interna americana.

El MCOCDE contiene una regulación mucho más parca que el CDI España-EEUU que se limita a la figura de los estudiantes. Asimismo, el MCOCDE no contiene ninguna exención por la prestación de servicios personales.

Por último, este artículo es una de las excepciones a la cláusula de salvaguarda prevista en el art. 1.4 del CDI España-EEUU, pero únicamente cuando el estudiante o persona en prácticas no sea nacional o tenga el estatuto de inmigrante⁹¹⁶ en el Estado que aplica el Convenio. Por tanto, un nacional norteamericano que reside en el extranjero que se desplaza a EEUU como estudiante o persona en prácticas podrá sujetarse a tributación en EEUU como cualquier otro ciudadano americano como si el Convenio no hubiese entrado en vigor. No obstante, un ciudadano español que se desplaza a EEUU como estudiante o persona en prácticas y que reside más de 183 días en el año natural en EEUU (y que por tanto deviene residente a efectos fiscales) podrá beneficiarse de lo establecido en este artículo.

⁹¹⁵ Para más detalles sobre estas deducciones, ver el apartado 8. Exenciones de la base del Capítulo I.

⁹¹⁶ En EEUU tal condición la tienen los residentes permanentes (*green card holders*).

En resumen, se trata de un artículo sin mayor trascendencia por cuanto que se limita a las rentas de estudiantes y personas en prácticas, cuya finalidad es asegurar la exención de tributación de las ayudas económicas recibidas para cursar los estudios o realizar las prácticas en el Estado en que realizan los estudios o prácticas, así como las rentas derivadas de los servicios personales prestados hasta el importe señalado en el Convenio. En lugar de distribuir la competencia tributaria entre los Estados como sucede en otros artículos del Convenio, este artículo regula la exención de tributación de unos ingresos o rentas percibidos por estudiantes o personas en prácticas.

Consideramos que debería haberse aprovechado la reforma para actualizar las cantidades exentas por la prestación de servicios personales, así como haber sustituido la mención de pesetas por euros. La falta de actualización de estas cantidades comporta que resulten inaplicables cuando el estudiante o persona en prácticas devenga residente fiscal, por ser inferiores a los mínimos personales de la normativa interna de los Estados.

4.16. OTRAS RENTAS (art. 23)

Conforme establece el art. 23 del Convenio, las rentas percibidas por un residente de un Estado contratante, cualquiera que sea su procedencia, no mencionadas en los artículos precedentes de este Convenio, solo pueden someterse a imposición en ese Estado⁹¹⁷. Este artículo mantiene íntegramente la redacción original del Convenio de 1990.

Se otorga, por tanto, al Estado de residencia el derecho de tributación en exclusiva. El Estado de la fuente carece de potestad impositiva sobre estas rentas, aun en el caso de que estas rentas

⁹¹⁷ En cuanto a la normativa interna española, el art. 13 de la LIRNR no contiene una categoría residual como la contemplada en el art. 23 del CDI. No obstante, este art. 13 contempla en su enumeración algunas de las rentas contempladas dentro del ámbito de este artículo del Convenio, aunque existen diferencias de calificación significativas. Así, conforme al art. 13.i), se consideran obtenidas en territorio español, como ganancias de capital, las ganancias del juego. A tenor del art. 13.f) 4º, las rentas vitalicias tendrían la consideración de rendimientos de capital mobiliario. Las indemnizaciones están exentas en virtud de la remisión que el art. 14,1 a) efectúa al art. 7 de la LIRPF.

procedan del mismo, y con independencia de que el Estado de la residencia las sujete a tributación⁹¹⁸.

Este artículo tiene un carácter residual, por cuanto que únicamente se aplica a aquellas rentas que no hayan sido objeto de regulación en otros artículos del Convenio que, conforme hemos visto, realiza una regulación exhaustiva de las rentas. Esta disposición también recoge las rentas, cualquiera que fuere su naturaleza, que tuvieren su origen en un tercer Estado. Este artículo asegura la aplicación del principio de tributación por residencia como criterio general preferente, que resultará aplicable a las rentas que carezcan de un precepto específico en el Convenio.

El concepto de “otras rentas” no se halla definido en el CDI con EEUU, en el MCOCDE o en las legislaciones internas de los Estados, por lo que la determinación de cuando una renta deba regularse por este artículo dependerá de la interpretación que se haga de los restantes artículos del Convenio y, por la exclusión de los mismos, se alcanzará el ámbito objetivo de este precepto⁹¹⁹. Aunque resulte evidente, este artículo vendrá delimitado por el ámbito objetivo del Convenio establecido en el art. 2, en virtud del cual quedará restringido a rentas que sean objeto de tributación conforme a la normativa del IRPF o del IS de los Estados contratantes.

En el ámbito de este artículo se encuentran las ganancias obtenidas por premios de lotería o juegos de azar, por cuanto que, en línea con los Comentarios al MCOCDE⁹²⁰, no son rentas contempladas en el artículo 13.6, correspondiente a las ganancias de capital, por no derivarse de la enajenación de un bien. Estarán también incluidos en este artículo los premios artísticos, literarios o científicos, así como las indemnizaciones por daños personales o materiales⁹²¹. También estarán incluidas las rentas de nuevos instrumentos financieros, tales como los contratos de futuros, opciones o permutas financieras, por su carácter novedoso y atípico, que comporta la dificultad de enmarcarlas en categorías de rentas más consagradas y cerradas,

⁹¹⁸ MCOCDE, 2010, pág. 311.

⁹¹⁹ HORTALÁ BALLVÉ, Joan, cit., pág. 648.

⁹²⁰ Comentarios MCOCDE, 2010, cit., pág. 250.

⁹²¹ En la Resolución de la DGT de 19 de septiembre de 2011, relativa al CDI con Francia, se considera que la indemnización debe incluirse dentro del artículo del Convenio relativo a “Otras rentas”. La Resolución de la DGT, de 24 de julio de 2002, considera que, al amparo del CDI con EEUU, los intereses indemnizatorios reciben el tratamiento reservado en el art. 23 del Convenio.

como los intereses y las ganancias de capital⁹²². También entrarían dentro del ámbito de este artículo un plan de pensiones de tipo individual o determinados contratos de seguro de vida no asociados a un empleo anterior⁹²³. No quedarán incluidas en el ámbito del mismo las pensiones vitalicias o las pensiones compensatorias y alimenticias, que habitualmente entran dentro del ámbito de este artículo en los Convenios firmados por España, por tener un tratamiento específico en el art. 20 del Convenio con EEUU.

Conforme al apartado 2, este artículo no resultará aplicable, salvo en el caso de rentas derivadas de bienes inmuebles, cuando el beneficiario efectivo de las rentas, residente de un Estado contratante, realice en el otro Estado contratante una actividad económica mediante un EP, o preste servicios personales independientes a través de una base fija. En estos casos serán aplicables las disposiciones del art 7 ó del art. 15 del Convenio, conforme a los cuales dichas rentas podrán sujetarse a tributación en el Estado donde estén situados el EP o base fija. La excepción la constituyen las rentas procedentes de bienes inmuebles, por cuanto que en este caso el derecho de tributación preferente corresponde al Estado de situación del inmueble.

Este artículo tiene un contenido prácticamente idéntico a los artículos homólogos del MCOCDE y del MCUSA. Las únicas diferencias vienen del hecho de que ambos modelos únicamente establecen una excepción a favor del EP, sin incluir la base fija, ya que la prestación de servicios personales independientes no es objeto de regulación separada en ambos modelos, conforme hemos visto anteriormente.

⁹²² TRAPÉ VILADOMAT, Montserrat, Otras Rentas en: CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor y otros (obra colectiva), *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, CISS Wolters Kluwer, 2012, pág. 589.

⁹²³ TRAPÉ VILADOMAT, Montserrat, 2º12, cit., pág. 588.

5. ELIMINACIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN (art. 24)

5.1. Introducción. Concepto. 5.2. Eliminación de la doble imposición por España. 5.3. Eliminación de la doble imposición por EEUU. 5.4. Eliminación doble imposición nacionales americanos residentes en España. 5.5. Conclusión.

5.1. Introducción. Concepto

Siguiendo con la práctica habitual de los convenios, el CDI España-EEUU establece como criterio general de sujeción la tributación en el Estado de residencia, pero para algunas rentas se permite la sujeción a tributación compartida con el Estado de la fuente. Para aquellas rentas que el Convenio autoriza la sujeción a tributación compartida, se produce una situación de doble imposición cuya resolución se pretende conseguir a través de este artículo⁹²⁴.

El art. 24 del CDI, que conserva íntegramente la redacción original de 1990, contiene el método de imputación limitada como mecanismo para evitar la doble imposición. Como es habitual en los Convenios y en el propio MCOCDE⁹²⁵, este artículo fija las directrices generales para eliminar la doble imposición, debiendo completarse con las disposiciones de la normativa interna de cada uno de los Estados, a la que este artículo se remite expresamente. En el apartado 1 se contempla la manera de evitar la doble imposición en España, en el apartado 2 en EEUU y, finalmente, en el apartado 3 se regula la particularidad propia de las personas físicas residentes en España que ostenten la nacionalidad norteamericana. La existencia del apartado 3 obedece a la excepcionalidad propia del sistema fiscal americano que utiliza la nacionalidad, además de la residencia, como criterio de sujeción fiscal⁹²⁶.

Ambos Estados establecen el método de imputación ordinaria limitada al impuesto pagado en el otro Estado. La aplicación del método de imputación ordinaria en el impuesto sobre la renta de las personas físicas supone que el Estado de residencia obtendrá el impuesto correspondiente a la diferencia de tipos efectivos entre el Estado de la fuente y el Estado de residencia sobre las rentas obtenidas en el extranjero, en el caso de que los tipos sean más altos

⁹²⁴ CALDERÓN CARRERO, José Manuel, 2010, cit., pág. 323 y ss; Ver también CALDERÓN CARRERO, José Manuel, 1997, cit.; BORRÁS RODRÍGUEZ, Alegría, 1974, cit.

⁹²⁵ Art. 23 B Comentarios MCOCDE, 2010, pág. 337.

⁹²⁶ Ver Apartado 3.2. Sujeción por nacionalidad del Capítulo I.

en el Estado de residencia. En la práctica, en la medida en que en EEUU los tipos impositivos son generalmente más bajos que en España⁹²⁷, y las deducciones son generalmente mayores⁹²⁸, la aplicación del método de imputación limitada cuando España sea el país de residencia generalmente supondrá que los impuestos pagados en EEUU no compensarán en su totalidad la deuda tributaria que los residentes en España deberán asumir por las rentas obtenidas en el extranjero. Por el contrario, la aplicación de este método cuando EEUU sea el país de residencia generalmente comportará que la deuda tributaria en EEUU quede generalmente compensada en su totalidad por los impuestos pagados en la fuente (España).

El CDI España-EEUU sigue la práctica consagrada en el derecho internacional conforme a la cual es el Estado de la residencia el que permite la deducción de los impuestos pagados en el Estado de la fuente para evitar que se produzca una situación de doble imposición, tanto para el caso de España (apartado 1) como para EEUU (apartado 2)⁹²⁹. El Convenio establece los métodos de eliminación de la doble imposición de forma asimétrica, ya que cada una de las partes contratantes define la forma de eliminar la doble imposición⁹³⁰. Esta separación, que también está presente en otros Convenios suscritos por España, obedece a la voluntad de algunos Estados de emplear para sus residentes una redacción diferente a la del MCOCDE⁹³¹. Para la redacción de la cláusula relativa a los residentes y nacionales de EEUU se sigue el texto previsto en el MCUSA.

En la medida en que este artículo conserva la redacción original de 1990, no contiene ninguna cláusula que prevea la eliminación de la doble imposición en caso de aplicación del impuesto de expatriación contemplado en la normativa norteamericana o del reciente impuesto de salida regulado en el art. 95 bis de la LIRPF.

⁹²⁷ Ver apartados 8. Exenciones de la base y 10. Deducciones de la cuota del Capítulo I.

⁹²⁸ Ver apartado 9. Tramos y tipos de gravamen del Capítulo I.

⁹²⁹ Así lo establece expresamente el art. 24 del Convenio. También lo estipulan el art. 80 LIRPF y la Sección 901 IRC.

⁹³⁰ JIMÉNEZ-BLANCO, JOSÉ IGNACIO, Métodos para evitar la doble imposición internacional en el MCOCDE: su planificación en el Convenio España-USA en: MARTÍNEZ LA FUENTE, Antonio y Otros. *Estudios sobre el Convenio entre España y Estados Unidos para evitar la doble imposición*. Editorial Gaceta Fiscal. 1991, pág. 369 y ss.

⁹³¹ CUBERO TRUYO, Antonio / DÍAZ RAVN, Nicolás, 2012, cit, pág. 272.

Conforme establece el art. 1.4 del Convenio, este artículo 24 constituye una de las excepciones a la cláusula de salvaguarda del art. 1.3 del CDI. En consecuencia, los beneficios que este artículo 24 concede a los residentes de ambos países, y a los ciudadanos de EEUU, a efectos de eliminación de la doble imposición, no podrán verse afectados (se entiende, reducidos) por lo establecido en la legislación interna de los Estados contratantes.

5.2. Eliminación de la doble imposición por España

Conforme al apartado primero, en España la doble imposición se evitará de la siguiente manera:

a) Cuando un residente de España obtenga rentas que, con arreglo a las disposiciones del Convenio, puedan someterse a imposición en EEUU en base a criterios distintos de la nacionalidad (para este criterio hay que acudir al apartado 3), España permitirá la deducción del impuesto sobre las rentas de ese residente en un importe igual al impuesto efectivamente pagado en los EEUU. Esta deducción no podrá exceder de la parte del impuesto sobre la renta, calculado antes de la deducción, correspondiente a las rentas obtenidas en los EEUU.

Se trata, por tanto, de un sistema de imputación limitada u ordinaria análogo al contenido en la legislación interna española⁹³². Conforme a este método, el Estado de la residencia (España) integra en la base imponible del sujeto pasivo las rentas percibidas en el extranjero, pero permite al sujeto pasivo deducirse de la cuota a pagar del impuesto las cantidades efectivamente pagadas al Estado extranjero, con la limitación de que dicha deducción no podrá exceder de la parte del impuesto a pagar en España que, conforme al Convenio y a la legislación interna española, corresponde a las rentas obtenidas en EEUU. Tal como hemos señalado anteriormente⁹³³, esta limitación es necesaria, por cuanto que, sin la misma, España estaría renunciando a los impuestos que le corresponden sobre las otras rentas del sujeto pasivo generadas en España.

⁹³² Ver art. 80 LIRPF.

⁹³³ Ver apartado 2. Métodos para evitar la doble imposición en los modelos de convenio del Capítulo II.

La eliminación de la doble imposición conforme a este artículo del Convenio se aplica únicamente a los impuestos federales sobre la renta (art. 2 del CDI). Para la eliminación de la doble tributación sobre los impuestos estatales sobre la renta, habrá que estar a lo establecido en la legislación interna española. En la medida en que los impuestos sobre la renta de los estados que forman parte de EEUU son tributos de naturaleza idéntica o análoga al IRPF español, procederá la aplicación de la deducción por doble imposición internacional prevista en el art. 80.1 de la LIRPF. En este sentido, la normativa interna de EEUU es más clara que la española, ya que a nivel reglamentario se ha establecido que el método de imputación para la eliminación de la doble imposición internacional se aplica a impuestos exigidos por un Estado extranjero o por sus subdivisiones políticas⁹³⁴.

El CDI deja claro que el importe cuya deducción se permite ha de ser el efectivamente pagado en EEUU, por lo que en el supuesto de que la renta esté exenta de tributación en aquel país, el sujeto pasivo residente en España deberá tributar en España por la totalidad de la misma, sin que pueda practicarse ningún tipo de deducción, por cuanto que no se habrá pagado impuesto en EEUU⁹³⁵. Se elimina, por tanto, de esta manera la posibilidad de aplicar una cláusula de imputación de impuestos no pagados o “*tax sparing*” en el Convenio, cláusula que EEUU siempre ha sido reacio a utilizar en sus convenios.

En el ordenamiento jurídico interno español se han suscitado discrepancias en el pasado en torno a la interpretación de lo que debe entenderse por “importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero” previsto en el art. 80.1 de la LIRPF y, en particular, sobre si deberían excluirse de la deducción por doble imposición los impuestos no pagados en el extranjero por la existencia de exenciones y bonificaciones⁹³⁶. En este sentido, se han emitido resoluciones⁹³⁷ por parte del TEAC y la DGT, que se pronuncian en el sentido de que las cantidades que son objeto de exención o bonificación no pueden deducirse del impuesto en España, que discrepan de la

⁹³⁴ *Treasury Regulation* 1901-2(g) (2).

⁹³⁵ Si bien la LIRPF no contiene una disposición tan clara en la materia, el art. 31.1 a) de la vigente LIS establece que “... (n)o se deducirán los impuestos no pagados en virtud de exención, bonificación o cualquier otro beneficio fiscal.”

⁹³⁶ CALDERÓN CARRERO, José Manuel, 2010, cit., pág. 416.

⁹³⁷ Resoluciones TEAC de 23 de marzo de 1988 y de 19 de mayo de 2005. Resoluciones de la DGT de 16 de febrero de 1993, 11 de mayo de 1993, 25 de febrero de 2000 y 26 de mayo de 2000. Estas disposiciones mantienen el criterio de que deben excluirse de la deducción por doble imposición los impuestos no pagados por la existencia de una exención o bonificación.

posición mantenida por el TS en alguna de sus sentencias anteriores⁹³⁸. En cualquier caso, la posición dominante de la doctrina estudiosa del tema considera que deben excluirse de la deducción por doble imposición los impuestos que no se hayan pagado en el extranjero, por haberse aplicado el sujeto pasivo una deducción o exención en la fuente⁹³⁹.

Asimismo, la imputación del impuesto efectivamente pagado en el extranjero en su dicción literal supone que, para utilizar este mecanismo de eliminación de la doble imposición previsto en el Convenio, es necesario que el impuesto extranjero se liquide y pague con anterioridad, por lo que no podrá utilizarse este mecanismo hasta que se haya efectuado el pago del impuesto extranjero. En el ordenamiento jurídico interno, la LIRPF y la LIS también utilizan una terminología similar⁹⁴⁰.

En consecuencia, entendemos que el ordenamiento jurídico español no permite imputarse impuestos que hayan sido devengados, pero no hayan sido pagados en el extranjero⁹⁴¹. En caso de que el impuesto extranjero deba pagarse con posterioridad a la liquidación del impuesto en España, en el que se incluyan las rentas que son también objeto de tributación en el extranjero, deberá procederse a corregir la liquidación del impuesto en España con posterioridad⁹⁴². Consideramos que la normativa interna española debería permitir la deducción de los impuestos devengados, y todavía no pagados, en el extranjero. Con ello se consigue el propósito de eliminación de la doble imposición y se elimina la gestión administrativa derivada de tener que solicitar la corrección de una liquidación anterior. Como veremos en el

⁹³⁸ Sentencias TS de 14 de octubre de 1983, 3 de mayo de 1983 y 27 de enero de 1988 en las que el Alto Tribunal mantiene que se deducirán las cuotas íntegras, aunque hayan sido objeto de exención o bonificación, ya que la no deducción supondría dejar sin efecto para el contribuyente la exención obtenida. Ver CALDERÓN CARRERO, José Manuel, 2010, cit, pág. 416-417.

⁹³⁹ CALDERÓN CARRERO, José Manuel, cit., 2010, pág. 416; VELÁZQUEZ CUETO, Francisco Antonio, Deducciones para evitar la doble imposición internacional e imputación de impuestos no pagados, *Crónica Tributaria*, núm. 52, 1985, pág. 239-244; MARTÍNEZ AGUADO, Jorge, La deducción por doble imposición jurídica internacional, *Crónica Tributaria*, núm. 52, 1985, págs.139-142.

⁹⁴⁰ La normativa interna española es coherente con este criterio. Ver artículos 80.1 LIRPF y art. 31.1 LIS. Ambos textos legales utiliza la frase: “El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero ...”.

⁹⁴¹ Seguimos la interpretación mantenida por CALDERÓN CARRERO, a pesar de que algún otro autor considera que podría defenderse la deducción de los impuestos devengados no pagados en base al criterio del devengo del art. 19 LIS.

⁹⁴² La Audiencia Nacional en Sentencia de 18 de febrero de 1994 se ha manifestado favorablemente a la corrección de la deducción por doble imposición como consecuencia de una corrección del impuesto extranjero.

apartado siguiente, EEUU permite la imputación de los impuestos devengados, todavía no pagados, en el extranjero.

La fecha para la liquidación del IRPF en EEUU es el 15 de abril de cada año, plazo que puede extenderse dos meses más en caso de que el sujeto pasivo sea residente en el extranjero, y la normativa interna americana permite una extensión total de hasta seis meses (sujeta al pago de intereses de demora y a la previa notificación a la Administración fiscal). Por tanto, en la práctica, salvo que se solicite a las autoridades fiscales una extensión superior a dos meses, el residente en España que obtenga rentas cuya fuente esté situada en EEUU debería haber liquidado los impuestos en EEUU con anterioridad a la liquidación del impuesto en España y, por tanto, podría aplicarse la deducción en España por los impuestos efectivamente pagados en EEUU.

b) Cuando se trate de dividendos pagados por una sociedad residente de los EEUU a una sociedad residente de España que detente directamente, como mínimo, el 25% del capital de la sociedad que pague los dividendos, para la determinación del crédito fiscal se tomará en consideración, además del importe correspondiente al impuesto pagado por los dividendos deducible con arreglo al apartado a) anterior, el impuesto efectivamente pagado por la sociedad por los beneficios con cargo a los cuales se pagan los dividendos, en la cuantía correspondiente a tales dividendos, siempre que dicha cuantía se incluya, a estos efectos, en la base imponible de la sociedad que percibe los dividendos.

Por medio de este apartado se elimina la doble imposición económica al permitir que la sociedad residente en España pueda deducirse la totalidad de los impuestos federales sobre la renta pagados en EEUU (y no solo la retención sobre los dividendos), siempre que la sociedad residente española incorpore a su base imponible en España, en la proporción que le corresponda en función de su titularidad del capital, los beneficios generados por la sociedad norteamericana. Además, la sociedad española también podrá deducirse los impuestos pagados en EEUU por los dividendos percibidos de la sociedad residente en EEUU. Este método de eliminación de la doble imposición no consta en el texto del MCOCDE, pero sí en sus

comentarios donde recibe el nombre de crédito por impuestos subyacentes (“*underlying tax credit*”)⁹⁴³.

Para que pueda aplicarse este método, el Convenio establece unos criterios de vinculación al exigirse que la participación de la sociedad residente española en la sociedad norteamericana pagadora de los dividendos sea, como mínimo, del 25% y que dicha participación se mantenga de forma continuada durante el período impositivo en que los dividendos se pagan, así como durante el período impositivo inmediatamente anterior⁹⁴⁴.

Consideramos que dicha participación mínima requerida para eliminar la doble imposición económica debería haberse reducido en el Protocolo de 2013 por debajo de este porcentaje con la finalidad de facilitar la eliminación de la doble imposición económica y favorecer los intercambios económicos entre ambos países. Hubiera sido razonable y coherente establecer el porcentaje de participación requerida entre el 5% y el 10%, teniendo en cuenta la reducción (del 25% al 10%) efectuada en el Protocolo de 2013 de la participación requerida para tener una tributación reducida en los dividendos (art. 10), así como la normativa española vigente en materia de IS que permite la deducción de la doble imposición económica internacional cuando la participación en el capital de la sociedad que paga los dividendos sea superior al 5%, o tenga una valoración superior a 20 millones de euros⁹⁴⁵. Tal reducción sería también coherente con el porcentaje más bajo (10%) establecido por EEUU para permitir la eliminación de la doble imposición económica en el apartado 2 del mismo artículo del Convenio⁹⁴⁶.

Por otro lado, tengamos también en cuenta lo establecido en el art. 21 de la LIS, que establece la exención de los dividendos en la base imponible cuando se detente una participación del 5% (o cuyo valor de adquisición sea superior a 20 millones de euros) y que la sociedad participada haya estado sujeta a un impuesto nominal de al menos el 10%.

⁹⁴³ Comentarios al MCOCDE, pág. 817.

⁹⁴⁴ Este porcentaje de participación es también el establecido en la normativa interna española en el art. 18 de la LIS para que exista vinculación entre sociedades.

⁹⁴⁵ Art. 32.1 LIS aprobado por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre.

⁹⁴⁶ La normativa interna de EEUU establece también una participación del 10% para poder eliminar la doble imposición económica a través de la deducción de los beneficios con cargo a los que se pagan los dividendos (Sección 902 IRC).

Asimismo, aunque en la mayoría de los Convenios suscritos por España se exige una participación del 25%⁹⁴⁷, en algunos otros se establece una participación del 10%⁹⁴⁸, por lo que la reducción en el Convenio con EEUU no hubiera constituido algo excepcional en la práctica convencional española. En conclusión, consideramos que debería haberse aprovechado la modificación de 2013 para incorporar un porcentaje significativamente menor, o simplemente haberse referido a la normativa interna aplicable, que hubiera supuesto la exigencia de un porcentaje del 5% para el caso de España en virtud de la modificación operada a través de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre.

La consecuencia de esta discrepancia entre el Convenio y la normativa interna es que la disposición del Convenio España-EEUU carecerá de aplicación práctica en la medida en que la normativa interna española será más beneficiosa para el contribuyente. El contribuyente podrá aplicarse la exención de dividendos prevista en el art. 21 de la LIS, que elimina cualquier tipo de doble imposición, o aplicarse la deducción regulada en el art. 32.1 de la LIS que permite la eliminación de la doble imposición económica. Para ambos casos la normativa interna únicamente exige una participación del 5%, o incluso menor, en caso de que su valor sea superior a 20 millones de euros.

Asimismo, el tenor literal del artículo del Convenio exige que la participación en la sociedad extranjera sea directa, por lo que una sociedad no podrá beneficiarse de este tratamiento fiscal favorable cuando la participación sea a través de otra sociedad. La normativa interna española discrepa de lo establecido en el Convenio, ya que ésta establece que la participación podrá detentarse tanto de modo directo como indirecto⁹⁴⁹, por lo que este precepto del Convenio quedará también sin efectos prácticos en la medida en que serán aplicables las disposiciones internas, a las que este artículo del Convenio se remite con carácter general⁹⁵⁰.

⁹⁴⁷ CDI España-Alemania, España-Portugal, España-Irlanda, por citar algunos ejemplos, que requieren el 25% de participación.

⁹⁴⁸ Art. 24.2 b) (10%) CDI España-Francia; Art. 22.1 a) iii del reciente CDI España-Reino Unido de 14 de marzo de 2013 permite la aplicación de los porcentajes de la normativa interna española, por lo estaríamos ante el 5% del LIS.

⁹⁴⁹ Art. 21.1 LIS (exención en la base) y Art. 32.1 LIS (deducción cuota).

⁹⁵⁰ Asimismo, en los Convenios recientemente firmados por España se admiten las participaciones indirectas por remisión a la legislación interna (Art. 22.1 CDI España-Alemania; Art. 22.1 a) iii CDI España-Reino Unido).

Recordemos lo establecido en el art. 1.2 del CDI España-EEUU, en el que se establece que el Convenio no limita en forma alguna las exenciones que se establezcan en el futuro por las leyes internas de cualquiera de los Estados contratantes. En definitiva, en la medida en que el objeto de esta medida es la eliminación de la doble imposición, consideramos que esta deducción debería extenderse a los supuestos de participación indirecta a través de otras sociedades, siempre que se alcanzase en la proporción correspondiente el mínimo requerido de participación. En el caso de EEUU, la normativa interna de ese país permite la eliminación de la doble imposición económica cuando se trate de participaciones indirectas⁹⁵¹.

Tal como veremos a continuación, los requisitos que establece el Convenio para la eliminación de la doble imposición económica son muchos más estrictos en el caso de que se trate de una sociedad residente en España que cuando se trate de una sociedad residente en EEUU. Cada Estado es el que determina como debe eliminarse la doble imposición de sus residentes, por lo que este desequilibrio obedece a la posición mantenida por España en esta materia.

La deducción contemplada en el apartado b), juntamente con la deducción aplicable respecto de los dividendos con arreglo al apartado a), no podrá exceder de la parte del impuesto sobre la renta de la sociedad residente en España, calculado antes de la deducción, imputable a las rentas sometidas a imposición en los EEUU. Se trata de la limitación al método de imputación a la que hemos hecho referencia anteriormente aplicada al caso de los dividendos percibidos por una sociedad.

Es importante destacar que el método de imputación resultará aplicable cuando estemos ante rentas que, conforme al Convenio, pueden sujetarse a tributación en el Estado de la fuente. En caso de que se trate de rentas que hubieren sido sometidas a tributación en la fuente, a pesar de que conforme al articulado del Convenio deban sujetarse exclusivamente a imposición en el Estado de residencia, no procederá la aplicación de esta cláusula de exención, por tratarse de una tributación que no es acorde al Convenio. Aparte de que tal postulado pueda considerarse una norma o principio básico de la aplicación del método de imputación en el marco de los

⁹⁵¹ Sección 902 (b) IRC.

convenios internacionales⁹⁵², es lo que se deduce del tenor literal de lo que establece este artículo (“a) Cuando un residente de España obtenga rentas que, con arreglo a las disposiciones de este Convenio, puedan someterse a imposición en los Estados Unidos ...”). En caso de que se hayan sujeto a imposición en el Estado de la fuente unas rentas que conforme al Convenio están sujetas exclusivamente en el Estado de residencia, el contribuyente deberá solicitar en el Estado de la fuente la devolución de los impuestos indebidamente pagados⁹⁵³ o, en su caso, deberá recurrirse al procedimiento amistoso previsto en el art. 26 del Convenio.

c) Cuando con arreglo a las disposiciones del Convenio las rentas obtenidas en el extranjero por un residente de España estén exentas de imposición en España, se podrán tomar en consideración estas rentas exentas para el cálculo del impuesto sobre las restantes rentas de dicho residente. Por tanto, este apartado permite someter a tributación con progresividad las rentas sujetas a tributación en España, al tomarse en consideración las rentas obtenidas en EEUU para el cálculo del tipo de gravamen aplicable a las rentas que se sujeten a imposición en España. Se trataría en definitiva de la aplicación para estas rentas del método de exención con progresividad.

Una de las circunstancias en las que se produce esta última situación descrita es en el caso de las remuneraciones y pensiones de los funcionarios públicos que, conforme al art. 21.1 del CDI, están sujetas a tributación en el Estado de la fuente. En caso de que un funcionario público americano traslade su residencia a España, la remuneración o pensión de este funcionario público estará sujeta a tributación en EEUU, pero España considerará esta remuneración o pensión para determinar el tipo impositivo aplicable al resto de rentas percibidas por este funcionario residente en España⁹⁵⁴. Por otro lado, en el caso de la exención de los rendimientos del trabajo por trabajos efectivamente realizados en el extranjero (Art. 7 p)

⁹⁵² CALDERÓN CARRERO, José Manuel, 2010, cit, pág. 402.

⁹⁵³ Ver Consulta DGT de 7 de abril de 2000 relativa a un residente español que obtuvo una pensión en Gran Bretaña que se sujetó a tributación en el país de la fuente, a pesar de que el CDI España-Reino Unido establecía que únicamente podía sujetarse a tributación en el Estado de residencia. La DGT se pronunció en el sentido de que el contribuyente no puede deducirse del IRPF español el impuesto pagado en Reino Unido y deberá solicitar a las autoridades fiscales británicas la devolución del impuesto pagado.

⁹⁵⁴ Ver Consulta de la DGT de 9 de febrero de 2009 referente a la pensión pública alemana percibida por un residente en España.

LIRPF), el legislador español ha optado por no tomar estas rentas en consideración para el cálculo del tipo impositivo aplicable al resto de rentas del contribuyente, para no desvirtuar el propósito inicial de esta exención (facilitar la internacionalización de la empresa española).

5.3. Eliminación de la doble imposición por EEUU⁹⁵⁵

Sin perjuicio de las limitaciones establecidas por la legislación interna, los EEUU permitirán a sus residentes o ciudadanos la deducción del impuesto sobre la renta pagado en España por dichos ciudadanos o residentes y, en el caso de una sociedad de los EEUU, que detente, al menos, el 10% de las acciones con derecho de voto de la sociedad residente de España de la que recibe los dividendos, la deducción del impuesto sobre la renta pagado en España correspondiente a los beneficios con cargo a los que se pagan dichos dividendos.

En el caso de sociedades se exige una participación significativamente menor (10%) que la exigida para las sociedades españolas (25%). El porcentaje menor de participación exigido para sociedades americanas es coherente con el establecido en la legislación interna en la Sección 902 del *IRC* que establece esta misma deducción para las sociedades americanas titulares de más del 10% de las acciones de sociedades residentes en el extranjero.

Obsérvese que este apartado no establece una limitación al impuesto que se permite deducir en EEUU, por lo que, en principio, podría parecer que estamos ante un método de imputación plena. No obstante, en la medida en que al comienzo de este artículo se establece una reserva a favor de lo establecido en la normativa interna, habrá que estar a lo que regula la Sección 901 del *IRC*, según la cual el importe de la deducción no podrá exceder la proporción que las rentas obtenidas en el extranjero tengan sobre las rentas totales del contribuyente.

En definitiva, este artículo establece un método de imputación limitada para el caso de personas físicas residentes en EEUU que obtengan rentas de España. En el caso de nacionales americanos residentes en España, este precepto permite que los nacionales americanos puedan

⁹⁵⁵ En este apartado nos remitimos al apartado 13.4. *Foreign Tax Credit* del Capítulo I en lo que se refiere a la normativa interna de EEUU contemplada en las Secciones 901 a 906 *IRC*.

deducirse los impuestos pagados en España conforme a la legislación interna de EEUU. El diferente tratamiento se debe a que el CDI permite a EEUU seguir gravando a sus nacionales por su renta mundial (aun cuando fueren residentes en España), lo que comporta que estos contribuyentes estén sujetos por obligación personal en ambos Estados⁹⁵⁶.

Asimismo, en este apartado se habla del impuesto pagado en España, por lo que también se elimina la posibilidad de conceder una deducción en EEUU por rentas que en España estuvieren exentas de tributación. A pesar de que la dicción literal del artículo se refiere al impuesto pagado en España, conforme a lo señalado anteriormente, la normativa interna norteamericana permite la deducción de los impuestos pagados o devengados en el extranjero, siempre que esta aplicación se efectúe de manera coherente en los ejercicios siguientes, esto es, que no se aplique el criterio del devengo en un ejercicio y el de caja en otro⁹⁵⁷. En consecuencia, la normativa interna norteamericana también contempla la posibilidad de efectuar los ajustes pertinentes, cuando la deducción se aplique sobre impuestos devengados, que se produzcan (a) porque los impuestos efectivamente pagados en el extranjero difieran de los deducidos, (b) porque los impuestos deducidos en EEUU no se paguen al Estado extranjero en el plazo de dos años o (c) porque estos impuestos sean total o parcialmente devueltos⁹⁵⁸.

En definitiva, la ley interna y los reglamentos de desarrollo de la misma contemplan la posibilidad de que, en la aplicación del método de imputación, la deducción pueda hacerse sobre el impuesto efectivamente pagado o devengado en el extranjero, y la normativa establece un proceso para modificar las cantidades deducidas en base a impuestos devengados que posteriormente deban ajustarse por haberse pagado una cantidad diferente.

⁹⁵⁶ MEDINA CEPERO, Juan Ramón, Los métodos para evitar la doble imposición internacional en los convenios de doble imposición firmados por España, *Quincena Fiscal Nº 18*. Octubre 2004, pág. 41.

⁹⁵⁷ Sección 905 (a) *IRC* desarrollada por las *Treasury regulations* 1.905.1 y 1.905.2. Ver KUNTZ, Joel D - PERONI, Robert J, *US International Taxation*, Thompson RIA, 2005, Chapter B4, pág. 114 y ss.

⁹⁵⁸ Secciones 905 (c) y 6511 (d) (3) *IRC*.

5.4. Eliminación doble imposición de nacionales americanos residentes en España

Conforme al art. 24.3, en el caso de una persona física con ciudadanía estadounidense residente en España, las rentas que puedan someterse a imposición en los EEUU por razón de ciudadanía con arreglo a lo establecido en el art. 3.1 del Convenio⁹⁵⁹, se considerarán obtenidas en España en la medida necesaria para evitar la doble imposición, siempre que la cuantía del impuesto pagado en los EEUU no sea inferior en ningún caso a la que se hubiera pagado si no se tratara de una persona física con ciudadanía de los EEUU.

Las rentas mundiales percibidas por los nacionales americanos residentes en España están sujetas a tributación en España por el criterio de residencia y en EEUU por el criterio de nacionalidad. Se produce, por tanto, una situación de doble tributación, por cuanto que todas las rentas percibidas por estos individuos estarán sujetas a tributación en ambos Estados, que una de las administraciones deberá aliviar a través de los mecanismos de eliminación de la doble imposición. España no está, obviamente, obligada a eliminar la doble imposición que se produce sobre los residentes en España que son nacionales de EEUU por la sujeción de sus rentas globales en ambos países, sino que es EEUU quien deberá eliminarla⁹⁶⁰.

Este párrafo 3 de difícil interpretación en su dicción literal debe entenderse en el sentido de que, para la eliminación de la doble imposición de las rentas obtenidas por los nacionales norteamericanos residentes en España, se aplicará lo establecido en el apartado 2 de este artículo 24. Será EEUU el que permitirá a sus nacionales deducirse los impuestos pagados en España en su condición de residentes. Cuando se señala que las “rentas se considerarán obtenidas en España”, ello conlleva la aplicación de las disposiciones de la Sección 902 del IRC⁹⁶¹ y, por tanto, la concesión en EEUU de una deducción por los impuestos pagados en España. El apartado 1 del artículo 24 no resulta aplicable a los nacionales norteamericanos residentes en España, por cuanto que el mismo tenor literal del artículo limita su aplicación a

⁹⁵⁹ Esta cláusula es habitual en los CDI suscritos por EEUU. A título de ejemplo, ver Art. 23.5 b) CDI Alemania-EEUU; art. 24.6 d) CDI Reino Unido-EEUU; art. 24.1 b) CDI Francia-EEUU.

⁹⁶⁰ GONZÁLEZ POVEDA, Victoriano, *Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América*, CISS, 1991, pág. 79.

⁹⁶¹ Ver apartado 13.4. *Foreign Tax Credit* del Capítulo I.

las rentas percibidas por un residente en España que “puedan someterse a imposición en los EEUU en base a criterios distintos del de ciudadanía.”

En virtud de este artículo 24.3, será EEUU el país que permita a sus nacionales deducirse los impuestos pagados en España por razón de su residencia y, por tanto, será EEUU el que asuma el impacto económico de esta deducción. En definitiva, será EEUU el que asumirá el coste de someter a tributación a los nacionales americanos que residan en España. España sujetará a tributación a estos individuos por sus rentas mundiales como a cualquier otro residente y será EEUU el que les permita deducirse en las declaraciones de renta presentadas ante las autoridades fiscales norteamericanas los impuestos pagados en España. Sin perjuicio de lo establecido en otros artículos del Convenio, España percibirá el impuesto íntegro de estos residentes sin que se produzca deducción alguna por los impuestos pagados en EEUU por su condición de nacionales de aquel país⁹⁶².

La única limitación que establece este párrafo es que el impuesto a pagar en EEUU no sea inferior al que se hubieren tenido que pagar en ese país si la persona no tuviese la nacionalidad americana, por lo que se pone un suelo o mínimo a los impuestos que estos ciudadanos deberían pagar en EEUU, que sería lo que debería tributar un extranjero no residente, que generalmente serán los impuestos correspondientes a las rentas cuya fuente esté situada en EEUU que puedan ser objeto de tributación en aquel país en base a las disposiciones del Convenio.

Obsérvese que este párrafo únicamente habla de nacionales americanos y no de residentes permanentes (titulares de una *green card*), a pesar de que conforme a la Sección 7701 del *IRC* ambos sujetos pasivos están sujetos a tributación en EEUU. A pesar de la dicción literal del artículo, entendemos que la eliminación de la doble imposición de los residentes permanentes se realizará en las mismas condiciones que la de los nacionales americanos, por la remisión general que hace el artículo del Convenio a la normativa interna de cada Estado.

⁹⁶² Sí que se podrán deducir en España los impuestos pagados por estos residentes que tengan nacionalidad americana cuando se trate de rentas cuya fuente esté situada en EEUU que, en virtud del Convenio, puedan sujetarse a tributación en el Estado de la fuente.

5.5. Conclusión

El mecanismo para la eliminación de la doble imposición en el CDI España-EEUU es el de la imputación limitada, como en la mayoría de los Convenios firmados por España. Este artículo establece unas directrices generales para la eliminación de la doble imposición que deberán ser complementadas con lo establecido en la legislación interna de los Estados contratantes.

El Convenio establece los métodos de eliminación de la doble imposición de forma asimétrica, ya que cada una de los Estados contratantes define la forma de eliminar la doble imposición. Comparado con otros Convenios suscritos por España, este artículo presenta las particularidades propias derivadas de la sujeción por nacionalidad en EEUU. El artículo conserva la redacción original del CDI de 1990, a pesar de que el artículo presenta algunas deficiencias que podrían ser mejoradas.

El artículo va más allá que el artículo homónimo del MCOCDE, por cuanto que contempla la eliminación de la doble imposición económica en el pago de dividendos cuando se trate de sociedades vinculadas. Los porcentajes requeridos son diferentes, según sea España o EEUU el que debe eliminar la doble imposición, ya que en el primer caso se requiere una participación del 25% mientras que en el segundo caso basta con el 10%. Consideramos que debería reducirse el porcentaje mínimo requerido por España para la eliminación de la doble imposición económica previsto en el Convenio hasta un 10%, o incluso un 5%, para alinear este porcentaje con las modificaciones acaecidas en el art. 10 (Dividendos) del CDI, con la normativa interna española y con el porcentaje de participación menor requerido por EEUU.

En la práctica, la eliminación de la doble imposición económica en España se hará conforme a lo establecido en la normativa interna española, en base a la remisión general que se hace en el art. 24 del Convenio, por ser más beneficiosa para el contribuyente y responder mejor al objetivo de eliminación de la doble imposición.

Asimismo, también consideramos que en el texto del Convenio debería permitirse la eliminación de la doble imposición en el caso de que la participación en la sociedad que

distribuye los dividendos sea indirecta, tal como se permite en la normativa interna española y norteamericana.

Consideramos también que el artículo del Convenio debería haber previsto la eliminación de la doble imposición que con toda certeza que se producirá por la aplicación del *Expatriation Tax* de EEUU o del reciente Impuesto por las ganancias patrimoniales por cambio de residencia previsto en el art. 95 bis de la LIRPF.

En relación a la normativa interna española, consideramos que debería especificar que se permite la aplicación del método de imputación a los impuestos pagados por las subdivisiones políticas de los Estados. De este modo no habría duda alguna de la inclusión en el concepto de impuesto de naturaleza idéntica o análoga de los impuestos sobre la renta exigidos por los estados de EEUU. Asimismo, también consideramos que la normativa interna española debería permitir la deducción de impuestos devengados, todavía no pagados, así como establecer un procedimiento reglamentario para ajustar las cantidades imputadas en caso de que fueren diferentes de las efectivamente pagadas.

6. DISPOSICIONES ESPECIALES

6.1. Limitación de beneficios. 6.1.1 Concepto. 6.1.2. Persona calificada. 6.1.3. Otras cláusulas para la aplicación de los beneficios del convenio. 6.1.4. Conclusión. 6.2. No discriminación. 6.3. Procedimiento amistoso. 6.4. Intercambio de información y asistencia administrativa. 6.4.1. Régimen jurídico. Valoración crítica. 6.4.2. Derecho comunitario. 6.4.3. *Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA)*. 6.4.4 Conclusión. 6.5. Funcionarios diplomáticos y consulares.

6.1. LIMITACIÓN DE BENEFICIOS

6.1.1. Concepto. Régimen jurídico

Este artículo ha sido completamente sustituido por uno de nueva redacción en el Protocolo de 2013, que en su nueva versión constituye uno de los artículos más extensos del Convenio. En la versión actual del artículo se crea el concepto de persona calificada, se regulan nuevos supuestos (sede de grupo societario multinacional, rentas percibidas por EP) y se establecen requisitos adicionales para poder recibir los beneficios del Convenio.

Desde un punto de vista sistemático, el artículo continúa desubicado dentro de la tercera parte del Convenio, en la que se contemplan los diferentes tipos de rentas y la distribución de la potestad tributaria entre los Estados⁹⁶³. El artículo se completa con lo establecido en la disposición 13 del Protocolo que acompaña al Convenio de 1990 en la que se efectúa una precisión adicional sobre las entidades reguladas en el apartado 2 (d) ii de este artículo que veremos a continuación. Esta disposición podía haberse incluido en el nuevo texto del artículo modificado en el Protocolo de 2013.

No existe un artículo similar en el MCOCDE, aunque el MCOCDE contiene algunas disposiciones en las que se estipulan medidas para evitar el abuso de Convenio por parte de residentes de terceros países y excluir los beneficios del Convenio a los mismos. Asimismo, los Comentarios al artículo 1 del MCOCDE contienen varias páginas en las que se analiza el uso indebido de los Convenios y se proponen varias fórmulas para la redacción de las

⁹⁶³ VEGA BORREGO sugiere que estas cláusulas se coloquen en el art. 1 de los CDI, en el que se delimita el ámbito subjetivo de aplicación del Convenio. VEGA BORREGO, Félix Alberto, Las cláusulas de Limitación de beneficios en los convenios para evitar la doble imposición, Instituto de Estudios Fiscales, *Inv. Jurídica n° 1/03*, 2003, pág. 130.

cláusulas de limitación de beneficios⁹⁶⁴, aunque deja en manos de la legislación nacional de cada país el establecimiento de estas medidas.

Como parte de las medidas que recoge el MCOCDE para evitar el uso indebido de los convenios, está la utilización del término beneficiario efectivo en los artículos 10 a 13 del mismo⁹⁶⁵. El objetivo de esta cláusula es asegurar que haya una vinculación suficiente entre la entidad que recibe los dividendos, intereses y cánones, y el país de la residencia que justifique que dicha entidad pueda beneficiarse de las ventajas que proporciona el Convenio. El concepto de beneficiario efectivo se introdujo en el MCOCDE con la finalidad de impedir la aplicación del Convenio en supuestos de *treaty shopping*, aunque no quedaría cubierta cualquier conducta de abuso de convenio por este concepto, sino solamente las que afectan a dividendos, intereses y cánones⁹⁶⁶. Por tanto, las consecuencias del concepto de beneficiario efectivo son significativamente más limitadas que las que producen otro tipo de medidas como las propuestas en los Comentarios al MCOCDE o como las que producen una cláusula de limitación de beneficios.

Las cláusulas de limitación de beneficios excluyen del ámbito subjetivo de un Convenio a los sujetos que no reúnen los requisitos señalados en las mismas, mientras que la cláusula del beneficiario efectivo excluye la aplicación del Convenio para el caso de una renta en particular (dividendos, intereses y cánones), por lo que el contribuyente podrá recibir la protección del Convenio, bien cuando obtiene otro tipo de rendimientos, bien cuando percibe otros dividendos, intereses o cánones con respecto a los cuáles sí se puede considerar que es el beneficiario efectivo⁹⁶⁷.

El MCUSA contiene una cláusula de limitación de beneficios en la que se inspira la contenida en el Convenio con España, aunque esta última es más amplia y contiene algunos supuestos no regulados en el modelo de referencia americano.

⁹⁶⁴ Comentarios MCOCDE, 2010, pág. 60 – 73.

⁹⁶⁵ Como hemos visto anteriormente, este concepto también está presente en los artículos 10, 11 y 12 del Protocolo de 2013.

⁹⁶⁶ VEGA BORREGO, Félix Alberto, El concepto de beneficiario efectivo en los convenios para evitar la doble imposición, *Documentos nº8/05*, Instituto de estudios Fiscales, 2005, pág. 12.

⁹⁶⁷ VEGA BORREGO, Félix Alberto, 2005, cit, pág. 12.

La cláusula de limitación de beneficios o abuso de convenio tiene su origen en la práctica activamente seguida por EEUU (conocida como “*anti-treaty shopping*”)⁹⁶⁸ en los tratados para evitar la doble imposición⁹⁶⁹. La posición manifestada por EEUU es que los CDI deben incluir cláusulas amplias y detalladas conforme a las cuales se evite que residentes de terceros países que no forman parte de un CDI puedan obtener los beneficios que el Convenio otorga a los residentes de los Estados contratantes⁹⁷⁰. Estos beneficios se refieren fundamentalmente a las limitaciones en la tributación en la fuente que contienen los convenios. Las cláusulas de limitación de beneficios, por tanto, inciden en el ámbito subjetivo de aplicación del convenio, operando como exigencias adicionales a lo establecido en el art. 4 (Residencia) del CDI⁹⁷¹.

Ni el CDI España – EEUU, ni el MCUSA definen lo que debe entenderse por limitación de beneficios, abuso de convenio o “*treaty shopping*”. Como señala la doctrina, el *treaty shopping* es una estrategia de planificación fiscal internacional, cuya finalidad es la reducción de la tributación en la fuente, que se articula a través de la aplicación del convenio que permite la menor tributación posible en el Estado de la fuente⁹⁷². El convenio escogido para esta estrategia no es el aplicable en principio, pero se realizarán una serie de operaciones (habitualmente, la constitución de una sociedad), en el Estado que ha celebrado el Convenio que se considera más idóneo con el Estado en el que se obtiene la renta, para acceder a su ámbito de aplicación⁹⁷³.

Aunque la preocupación por el *treaty shopping* es relativamente reciente, la posibilidad del abuso de convenio ya se expresó en el primer convenio para evitar la doble imposición

⁹⁶⁸ El término “*treaty shopping*” tiene su origen en EEUU por analogía del término “*forum shopping*” utilizado en derecho procesal civil para designar la práctica conforme a la cual un demandante escoge la jurisdicción que le resulta más favorable. AVI-YONAH, Reuven S. / PANAYI, Christiana HJI, *Rethinking Treaty-Shopping Lessons for the European Union*, 2010, pág. 2

⁹⁶⁹ Para un estudio crítico de la cláusula de limitación de beneficios utilizada por EEUU, ver FLEMING, Clifton J, *Searching for the Uncertain Rationale Underlying the US Treasury Anti-Treaty Shopping Policy*, Kluwer Law International, 2012, págs. 245-253.

⁹⁷⁰ AVI YONAH, Reuven S, cit., 2012, pág. 10.

⁹⁷¹ CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor, Medidas anti-abuso en los convenios sobre doble imposición, en: SERRANO ANTÓN, Fernando y otros, *Fiscalidad Internacional* (obra colectiva), Centro de Estudios Financieros, 2010, pág. 987.

⁹⁷² VEGA BORREGO, Félix Alberto, 2005, cit, pág. 48.

⁹⁷³ VEGA BORREGO, Félix Alberto, 2005, cit, pág. 49.

firmado por EEUU con Suecia en 1939⁹⁷⁴. Los convenios celebrados por EEUU contienen cláusulas similares desde el Convenio con Reino Unido de 1945, pero no fue hasta la firma del Convenio con Alemania de 1989 que se introdujeron unas cláusulas homogéneas en todos los convenios firmados por aquel país⁹⁷⁵. Las cláusulas de limitación de beneficios se incorporan por primera vez en el MCUSA en 1977 y se han ido desarrollando en las diferentes versiones del modelo hasta llegar a la actual contenida en el MCUSA de 2006⁹⁷⁶. Las primeras versiones de estas cláusulas se limitaban a los intereses, dividendos y cánones, para pasar posteriormente a extenderse a todo el ámbito del convenio.

La OCDE ha demostrado preocupación por el uso inadecuado de los CDI a partir de los Comentarios al Modelo de 1977, en el que indicaba que el uso impropio o inadecuado podría manifestarse cuando una persona actúa a través de una persona jurídica creada en un Estado con el propósito prevalente o exclusivo de obtener ventajas del tratado⁹⁷⁷.

La cláusula de limitación de beneficios, ya incluida en una versión más simple en el CDI de 1990, constituyó en su momento la primera vez que en España se introducía una cláusula específicamente destinada a evitar el uso abusivo de un convenio por parte de residentes de otros Estados⁹⁷⁸. En general, los convenios firmados por España⁹⁷⁹ no contienen cláusulas específicas de limitación de beneficios para evitar el uso indebido del convenio por residentes de otros Estados⁹⁸⁰, aunque contienen cláusulas específicas para evitar el uso indebido del

⁹⁷⁴ GRADY, Kenneth A, *Income Tax Treaty Shopping: An Overview of Prevention Techniques*, *Northwestern Journal of International Law & Business*, 1983, pág. 632.

⁹⁷⁵ VEGA BORREGO, Félix Alberto, 2003, cit, pág. 128.

⁹⁷⁶ Para un estudio sobre la evolución de esta cláusula en el MCUSA, ver BERMAN, Daniel M. and HYNES, John L., "Limitation on Benefits Clauses in U.S. Income Tax Treaties," 29 *Tax Management International Journal* 692, 2000, pág. 697 – 710.

⁹⁷⁷ ROSEMBUJ, Tulio, 1998, cit, pág. 113.

⁹⁷⁸ CAVESTANY MANZANEDO, María Antonia, El art. 17 del Convenio entre España y EEUU para evitar la doble imposición, *Carta Tributaria n° 152*, 1992, pág. 2.

⁹⁷⁹ En cuanto a los convenios firmados por España, el CDI España-Reino Unido de 2013 no contiene cláusula de limitación de beneficios. El CDI España-Alemania de 2001 contiene en el art. 28 una breve cláusula sobre la limitación de beneficios que, en el primer apartado, se remite a la normativa interna de los Estados y, en el segundo, restringe los beneficios del convenio al beneficiario efectivo de las rentas procedentes del otro Estado. El CDI España-Francia de 2005 contiene una mención general en el art. 30 en la que se señala que las autoridades internas reglamentarán la aplicación del tratado en lo que se refiere a los requisitos que deben cumplirse para beneficiarse de las disposiciones del Convenio, así como una referencia en el apartado 16 del Protocolo anexo al convenio en la que se remite a la normativa interna sobre infra-capitalización.

⁹⁸⁰ GALAN RUÍZ, Javier / RODRÍGUEZ ONDARZA, José Antonio. Convenios de doble imposición internacional, Análisis del caso español. *Documento n° 19/10*, Instituto de Estudios Fiscales, 2010, pág. 11.

convenio por residentes de terceros países, tales como las cláusulas de residencia y el concepto de beneficiario efectivo.

Como hemos indicado, el abuso de convenio o *treaty shopping* se produce típicamente cuando un residente de un tercer Estado, que no es parte de un convenio, establece una entidad en uno de los dos Estados firmantes del convenio para beneficiarse de una tributación más favorable a la que no tendría derecho por ser residente de un Estado que no es parte del convenio. Las cláusulas de limitación de beneficios constituyen, en definitiva, fórmulas normativas integrales a los problemas de interposición de sociedades, en lugar de recurrir a medidas dispersas (residencia, beneficiario efectivo), para evitar el uso indebido de los convenios⁹⁸¹.

Se han alegado varios motivos para justificar la existencia de estas cláusulas a través de las cuales se pretende evitar el abuso de convenio o “*treaty shopping*”. El abuso de convenio es una práctica constitutiva de elusión fiscal y, cuando menos, próxima a la evasión fiscal, con el consecuente impacto económico en la recaudación de los Estados firmantes de un tratado por la pérdida de ingresos fiscales provenientes de los residentes de un tercer Estado. Hay que señalar que el abuso de convenio se halla en una área en la que muchas veces no es simple distinguir entre la simple planificación fiscal y la evasión fiscal.

Supone también una violación del principio de reciprocidad inherente a los tratados internacionales, ya que el residente del tercer Estado trata de obtener unos beneficios fiscales acordados por otros Estados, cuyos residentes no reciben un trato recíproco del Estado de residencia del sujeto que pretende obtener estos beneficios fiscales. Cuando el Estado de la fuente ofrece un tratamiento fiscal más favorable a las rentas obtenidas por los residentes del otro Estado contratante, se hace bajo la premisa de que los residentes del primer Estado, en reciprocidad, van a recibir un tratamiento fiscal equivalente⁹⁸².

⁹⁸¹ CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor, Medidas anti-abuso en los convenios sobre doble imposición, en: SERRANO ANTÓN, Fernando y otros, *Fiscalidad Internacional* (obra colectiva), Centro de Estudios Financieros, 2010, pág. 987.

⁹⁸² HAUG, Simone, United States Policy of Stringent Anti-Treaty-Shopping Provisions: A Comparative Analysis, 29 *Vanderbilt Journal of Transnational Law*, 1996, pág. 218.

También se alega que el *treaty shopping* constituye un elemento que no incentiva la firma de tratados para evitar la doble imposición, por cuanto que los residentes del tercer Estado pueden obtener una tributación más favorable en la fuente sin necesidad de que exista un Convenio⁹⁸³.

Es interesante e ilustrativa ver la posición mantenida por EEUU en esta materia, reflejada en el informe preparado por el Departamento del Tesoro de ese país, que resumimos en nota a pie de página.⁹⁸⁴ La postura mantenida por el Departamento del Tesoro norteamericano ha sido determinante en la cancelación en los últimos años de algunos CDI que EEUU tenía con paraísos fiscales, así como en la exigencia de incluir elaboradas cláusulas de limitación de beneficios en los CDI firmados por este país⁹⁸⁵. Tal como hemos señalado, las cláusulas de limitación de beneficios son habituales en los CDI firmados por EEUU, aunque la contenida en el CDI España-EEUU es de las más extensas y completas de las convenidas por el país americano hasta la fecha⁹⁸⁶.

⁹⁸³ HAUG, Simone, cit, 2012, pág. 219.

⁹⁸⁴ *Report to The Congress on Earnings Stripping, Transfer Pricing and U.S. Income Tax Treaties*, Department of the Treasury, 2007, pág. 78 y ss. Conforme a este informe del Departamento del Tesoro, a través de la red de tratados para evitar la doble imposición, el país norteamericano reduce la tributación de las rentas, cuya fuente está situada en EEUU, obtenidas por residentes de los países con los que EEUU tiene firmados dichos convenios. Los residentes de los países que carecen de convenio pueden tratar de obtener los beneficios fiscales que otorgan los convenios a través de varias estrategias tales como la creación de una entidad en el país con el que EEUU tiene firmado el convenio para canalizar sus inversiones en EEUU. Es necesario, por tanto, tomar medidas para evitar que se abuse de esta tributación reducida por parte de los residentes de países con los que EEUU no tiene firmado un convenio para evitar la doble imposición. La posición mantenida por EEUU en este informe del Congreso es que los beneficios derivados de un tratado de doble imposición deben concederse únicamente a los residentes de los dos países que son parte del convenio. Los tratados para evitar la doble imposición se firman bajo el criterio de reciprocidad conforme al cual los nacionales y residentes de EEUU se benefician de una carga fiscal reducida por las rentas obtenidas de sus inversiones en el otro país firmante y, en contrapartida, los residentes de este otro país firmante del convenio también disfrutan de una carga fiscal reducida por las rentas obtenidas de sus inversiones en EEUU. En consecuencia, estos beneficios y esta reducción de la carga fiscal, no están destinados a beneficiar a los residentes de Estados que no forman parte del convenio. Si los residentes de estos terceros países pudieran beneficiarse de los beneficios fiscales acordados en un convenio bilateral del que no forman parte, dichos beneficios irían únicamente en una dirección, ya que los residentes de estos terceros países podrían beneficiarse de una tributación más reducida, pero los nacionales y residentes de los EEUU no podrían beneficiarse de esta tributación más reducida en el país tercero, ya que éste no forma parte del convenio. Asimismo, la inclusión de este tipo de cláusulas en los convenios es necesaria para asegurarse que se creen los incentivos adecuados para llevar a los Estados que carecen de un CDI con EEUU a negociar este tipo de acuerdos de carácter recíproco con EEUU.

⁹⁸⁵ ROIN, Julie, *Rethinking tax treaties in a strategic world with disparate tax systems*, *Virginia Law Review*, Issue 81, num. 7, 1995, pág. 1753.

⁹⁸⁶ En el Protocolo Francia-EEUU de 2009 que modifica el CDI de 1994 se añade un nuevo artículo 30 similar al español, aunque en el mismo no contempla el supuesto de sede de grupo multinacional, ni tampoco se utiliza la figura de la persona calificada. En el protocolo Alemania-EEUU de 2006, que modifica el Convenio de 1989, también se redacta un nuevo art. 28 (Limitación de beneficios) similar al español, pero en el mismo no se

Las cláusulas de limitación de beneficios afectan fundamentalmente a las normas contenidas en los CDI relativas a la reducción de la tributación en la fuente en favor de los residentes del otro Estado contratante. El objeto principal de las cláusulas de limitación de beneficios son los límites en la obligación real de contribuir, por lo que afectarían a los artículos del convenio que atribuyen algún beneficio (generalmente reducción de tributación en la fuente) por razón de la residencia en alguno de los Estados contratantes⁹⁸⁷.

La normativa interna española contiene varios preceptos que establecen normas anti-elusión encaminados a hacer primar el fondo de una operación sobre la forma⁹⁸⁸, así como disposiciones contenidas en el ámbito de las leyes reguladoras de los tributos⁹⁸⁹. En esta dirección van también orientadas las disposiciones en materia de transparencia fiscal internacional, así como las normas en materia de operaciones vinculadas.

El art. 17 del CDI se estructura de la siguiente manera. En el apartado 1 se sienta el principio de que un residente de un Estado contratante únicamente tendrá derecho a los beneficios del tratado si reúne alguno de los requisitos establecidos en los apartados 2 y 3 del mismo artículo. En el apartado 2 la concurrencia de los requisitos se articula en torno a la figura de la persona calificada. En el apartado 4 se establece el criterio de que un residente de un Estado contratante podrá gozar de los beneficios del Convenio, aun cuando no sea persona calificada, si ejerce una actividad económica en el mismo, con un régimen propio para el caso de operaciones vinculadas. En el apartado 5 se establecen los requisitos que deberá tener una sociedad que actúe como sede de un grupo societario multinacional para tener la consideración de residente a efectos del tratado. En el apartado 6 se contempla la situación especial de una

contemplan los supuestos de EP y sede de grupo multinacional, aunque si utiliza la figura de la persona cualificada. En el CDI Reino Unido-EEUU de 2001, la cláusula de limitación de beneficios tampoco contempla los supuestos de EP y sede de grupo multinacional. Por otro lado el art. 22 (Limitación de beneficios) del CDI Polonia-EEUU, todavía pendiente de ratificación por el Senado estadounidense, es muy similar al del Protocolo de España y contiene apartados como el relativo al EP y a la sede de grupo multinacional ausente en los demás convenios mencionados. Parece, por tanto, que el artículo del Protocolo firmado con España refleja las últimas tendencias seguidas por el país americano en la redacción de estas cláusulas.

⁹⁸⁷ VEGA BORREGO, Félix Alberto, 2003, cit, pág. 131.

⁹⁸⁸ Artículos 13, 15, 16 LGT.

⁹⁸⁹ Art. 8.1 LIS que establece la presunción de residencia en el territorio español de una sociedad domiciliada en un país calificado como paraíso fiscal cuando sus activos principales o actividad principal estén situadas en territorio español.

empresa residente de uno de los Estados contratantes que obtenga rentas procedentes del otro Estado contratante que sean atribuibles a un EP situado en un tercer Estado. El apartado 7 establece que la autoridad competente podrá autorizar discrecionalmente la concesión de los beneficios del convenio a un residente que no reúna alguno de los requisitos de este artículo. Finalmente, en el apartado 8 se definen algunos de los términos utilizados en este artículo.

En general, el artículo establece una serie de criterios objetivos (“*tests*”, usando la terminología anglosajona), cuyo cumplimiento permite la aplicación de los beneficios del convenio a los residentes de los Estados contratantes, con independencia de cuál sea la intención real del sujeto pasivo al establecer una estructura fiscal determinada.

6.1.2. Persona calificada

En el apartado 1 de este artículo se sienta el principio de que, para tener derecho a los beneficios del Convenio, un residente de un Estado contratante debe tener la consideración de “persona calificada”⁹⁹⁰, para lo cual debe reunir alguno de los requisitos mencionados en el apartado 2.

Conforme a este apartado 2, un residente de un Estado contratante tendrá la consideración de persona calificada si se trata de:

- (a) una persona física. En caso de personas físicas, la mera condición de residente es, por tanto, suficiente para poder obtener los beneficios del Convenio sin que se requieran requisitos adicionales. La posibilidad de realizar *treaty shopping* por parte de una persona física es limitada y, en la mayoría de los casos, quedaría cubierta por las disposiciones de beneficiario efectivo previstas en los artículos que regulan los intereses, dividendos y cánones.
- (b) un Estado contratante, sus subdivisiones políticas, entidades locales o las agencias institucionales de titularidad pública. Se trata de entidades que tienen una vinculación

⁹⁹⁰ Traducción literal del término “*qualified person*” utilizado en el MCUSA y que se utiliza en la normativa fiscal americana. La traducción más acorde en español hubiera sido “persona que reúne los requisitos” o “persona que se encuentra en cualquiera de las siguientes circunstancias”.

directa con el Estado de residencia y a través de las cuales difícilmente un residente de un tercer Estado va a tratar de obtener beneficios fiscales de un convenio.

- (c) i) una sociedad cotizada en un mercado de valores⁹⁹¹ situado en el Estado del que es residente (en este caso se extiende a los mercados de valores de la UE y TLCAN), o cuando la sede principal de dirección y control está en el Estado contratante del que es residente; ii) también se considerarán personas calificadas las sociedades cuando al menos el 50% de su capital y derechos de voto pertenezcan a 5 o menos sociedades cotizadas que reúnan los requisitos de la letra i). El motivo de considerar a una sociedad cotizada en Bolsa como persona calificada está en que difícilmente se utilizará una sociedad cotizada en un mercado oficial de valores para abusar de un Convenio. Se presume que existe un motivo económico real para que la sociedad esté constituida en el Estado de la residencia⁹⁹².
- (d) una entidad constituida en uno de los Estados contratantes de carácter religioso, benéfico, científico, artístico, cultural o pedagógico, con independencia de que tenga la condición de entidad exenta desde un punto de vista fiscal conforme a la normativa interna de los Estados. Al ser entidades sin ánimo de lucro, difícilmente van a ser utilizadas como parte de una estrategia de *treaty shopping*, por lo que pueden recibir los beneficios del Convenio sin más cuestionamientos. En este mismo apartado se incluyen los fondos de pensiones, definidos conforme a la nueva redacción del art. 3.1 (j) del Protocolo de 2013, cuando, en el caso de España, más del 50% de sus beneficiarios sean personas físicas residentes.
- (e) una sociedad en la que (i) más del 50% de sus derechos de voto y valor de las acciones sean titularidad, directa o indirectamente, de otras personas que puedan recibir los beneficios del Convenio con arreglo a los apartados (a), (b), (c) i, y (d) de este apartado y que (ii) al menos, el 50% de la renta bruta de la sociedad se pague, o devengue, a personas residentes de los Estados contratantes con derecho a recibir los beneficios del convenio con arreglo a los mismos apartados.

⁹⁹¹ En el apartado 8 se define “mercado de valores” como i) NASDAQ o cualquiera de los mercados registrados en EEUU ante la SEC conforme a la Ley del Mercado de Valores de 1934, ii) los mercados de valores españoles controlados por la CNMV, iii) los principales mercados de valores de varias ciudades europeas y latinoamericanas listadas en el artículo, iv) cualquier otro mercado que acuerden las partes.

⁹⁹² HAUG, Simone, cit, 2012, pág. 229.

Por medio de estas cláusulas (conocidas en la doctrina fiscal norteamericana como “*ownership clause*” and “*base erosion clause*”⁹⁹³) se pretende evitar la constitución de sociedades instrumentales que beneficien a residentes de otros Estados. Para reunir la condición de residente cualificado es necesario que se reúnan ambas condiciones. Estos dos requisitos pretenden garantizar que sólo se permita la aplicación del Convenio cuando la sociedad y los rendimientos obtenidos en la fuente mantengan un vínculo suficiente con alguno de los Estados parte del Convenio, bien porque la sociedad pertenezca a residentes de alguno de los Estados contratantes, bien porque se asegura que los rendimientos o rentas generados en la fuente no se obtengan, indirectamente, por residentes de terceros Estados.

6.1.3. Otras cláusulas para la aplicación de los beneficios del Convenio

En el apartado 3 se establece que las sociedades residentes de los Estados contratantes tendrán derecho a los beneficios del Convenio si, como mínimo, el 95% de los derechos de voto y valor de las acciones son titularidad de siete o menos beneficiarios equiparables⁹⁹⁴ y, como mínimo, el 50% de la renta bruta de la sociedad se paga a personas que tengan esta condición de beneficiarios equiparables.

A través de este apartado se crea la figura del beneficiario equiparable, entendiendo por tal a un residente de un país miembro de la UE o TLCAN. Se crea una categoría nueva, no contemplada en el MCUSA, por medio de la cual se aplican unos requisitos más favorables a las sociedades residentes, cuyas acciones y derechos de voto pertenecen, en los porcentajes mencionados, a residentes de países miembros de la UE o TLCAN, o cuyas rentas brutas se

⁹⁹³ Por medio de la *base erosion clause* se pretende evitar que una parte significativa de los ingresos de la sociedad se dediquen a atender obligaciones (intereses o royalties) o gastos facturados por residentes de terceros Estados que reduzcan la base imponible de la sociedad residente.

⁹⁹⁴ Según el art. 17.8 (g) beneficiario equiparable es un residente de un Estado miembro de la UE o TLCAN: i) A) que tuviera derecho a acogerse a los beneficios de un Convenio entre cualquier Estado de la UE o TLCAN y el Estado al que se reclaman los beneficios de este Convenio en virtud de las disposiciones análogas a los subapartados (a), (b), (c) i, ó (d) del apartado 2 de este artículo; y B) tuviese derecho con arreglo a dicho Convenio a una exención en los impuestos especiales sobre las primas de seguros o, respecto a los dividendos, intereses y cánones, tuviese derecho a un tipo impositivo igual o inferior al aplicable en virtud de este Convenio; o ii) es residente de uno de los Estados contratantes con derecho a acogerse a los beneficios de este Convenio por razón de los subapartados (a), (b), (c) i, ó (d) del apartado 2 de este artículo.

paguen, en los porcentajes mencionados, a residentes de estas zonas económicas. En esta cláusula se extienden los beneficios del Convenio, no solamente a sociedades titularidad de residentes de los Estados contratantes, sino también cuando sean titularidad de residentes de otros países de la UE o TLCAN.

En la letra (a) del apartado 4 se establece que un residente de un Estado contratante tendrá derecho a los beneficios del Convenio, con independencia de que sea o no una persona calificada, respecto a un elemento de renta proveniente del otro Estado contratante, siempre que en el Estado de la residencia realice una actividad económica, y la renta procedente del otro Estado contratante se obtenga en relación a esta actividad económica, o sea incidental a la misma, y dicha actividad económica sea sustancial con respecto a la actividad económica total realizada por el sujeto pasivo (“*business purpose test*”). Quedan excluidas del concepto de actividad económica a efectos de este apartado las actividades de inversión o gestión de inversiones (esencialmente inversiones pasivas), a menos que éstas sean llevadas a cabo por un banco, entidad de seguros o agencia de valores.

En la letra (b) del mismo apartado, se indica que si un residente de un Estado contratante obtiene un elemento de renta de una actividad económica realizada directamente en el otro Estado contratante, o a través de una persona vinculada, se entenderán cumplidos los requisitos del subapartado (a) si la actividad económica ejercida en el Estado de residencia es sustancial⁹⁹⁵ con respecto a la actividad económica ejercida por el residente directamente, o a través de persona vinculada, en el otro Estado contratante.

En esta cláusula del apartado 4 (conocida como cláusula de actividad) es la naturaleza de la actividad que realiza la persona jurídica, y no las características objetivas de la persona jurídica, la que determina la aplicabilidad de los beneficios del Convenio. La realización de una actividad económica en el Estado de residencia en general, por tanto, legitima la aplicación de los beneficios del Convenio, por cuanto que se asume que la estructura societaria se ha realizado con una finalidad legítima de negocios, pero a su vez se requiere una conexión

⁹⁹⁵ La sustancialidad es un requisito de carácter cuantitativo que el Convenio no define o cuantifica, sino que se limita a decir que se determinará teniendo en cuenta los hechos y circunstancias.

entre la actividad económica realizada en el Estado de residencia y la renta procedente del otro Estado contratante. Asimismo, por la naturaleza de esta cláusula, cabe deducir que su cumplimiento no otorga el derecho a la aplicación del Convenio a todas las rentas, ya que los beneficios no se conceden por las características del sujeto que los obtiene, sino por la naturaleza de la actividad que se realiza, por lo que puede darse la situación de que una sociedad solamente tenga derecho a la aplicación del Convenio respecto a una parte de los rendimientos obtenidos en el Estado de la fuente⁹⁹⁶.

En definitiva, la cláusula de la actividad económica es una cláusula compleja, que contiene varios conceptos indeterminados (actividad económica, incidental, sustancial) y está redactada en términos restrictivos que pueden llevar a la exclusión de algunas actividades legítimas. Asimismo, la existencia de una actividad económica no impedirá que el sujeto pasivo pueda establecer una estructura societaria con la finalidad exclusiva de obtener los beneficios del Convenio a los que no tendría acceso sin la existencia de esta estructura societaria.

En el apartado 5 se establece que un residente de un Estado contratante tendrá derecho a los beneficios del Convenio si esta persona, además de cumplir con las condiciones particulares estipuladas en el Convenio para la obtención de estos beneficios, actúa como sede para un grupo societario multinacional. En este mismo apartado se relacionan las condiciones necesarias para tener la consideración de sede societaria. Esta cláusula no consta en la versión actual del MCUSA, a pesar de que ha sido adoptada en varios de los Convenios firmados por EEUU en los últimos años⁹⁹⁷.

La condición de sede central de un grupo multinacional comportará la existencia de relaciones económicas y fiscales con países terceros ajenos al Convenio que podrían implicar situaciones de posibles de abuso de convenio. Por ello el artículo establece limitaciones importantes para tener tal condición, ya que se exige que la actividad económica generada en cualquier país

⁹⁹⁶ VEGA BORREGO, Félix Alberto, 2003, pág. 193.

⁹⁹⁷ Esta cláusula consta en los tratados de Holanda, Suiza, Austria, Bélgica, Chile y Austria. FLEMING, Clifton J, *Searching for the Uncertain Rationale Underlying the US Treasury Anti-Treaty Shopping Policy*, Kluwer Law International, 2012, pág. 249.

donde no está domiciliada la sede central no genere más del 50% de la renta bruta⁹⁹⁸, que la renta bruta procedente del otro Estado contratante no exceda del 25%, que el grupo societario consista en sociedades residentes en al menos 5 países, y que las actividades económicas generadas en cada uno de estos países genere como mínimo el 10% de la renta del grupo. Por medio de este apartado se pretende, si no incentivar, al menos no penalizar la existencia de sedes centrales de grupos multinacionales, pero al mismo tiempo se adoptan unas limitaciones encaminadas a evitar que se utilicen como parte de una estrategia de planificación fiscal internacional.

Nuevamente se trata de una cláusula compleja para cuyo cumplimiento se requiere la concurrencia de varios requisitos que contienen varios términos jurídicos indeterminados.

En el apartado 6, que tampoco consta en el MCUSA, se restringe la aplicabilidad de los beneficios del Convenio cuando se trate de una empresa de un Estado contratante que obtenga rentas del otro Estado contratante y dichas rentas sean atribuibles a un EP que la empresa tenga en un tercer Estado, siempre que la suma del tipo impositivo efectivo aplicable en el Estado de residencia de la empresa y en la tercera jurisdicción sea inferior al 60% del tipo general del impuesto del Estado de residencia de la empresa. En definitiva, se trata de limitar la posibilidad de utilizar un EP en un tercer Estado para obtener una tributación más favorable, colocando dicho EP en un territorio de baja tributación, al establecer un suelo de tributación global efectiva.

No obstante, el artículo establece una limitación a favor de las actividades económicas legítimas. Así, no serán de aplicación las restricciones que establece este apartado cuando, en el caso de cánones, éstos se perciban como contraprestación por el uso de bienes intangibles desarrollados por el EP y, en el caso de cualquier otra renta, cuando se obtenga de la realización de una actividad económica que no sea la gestión de inversiones (excepto cuando se trate de entidades dedicadas a actividades de banca y seguros). En definitiva, desaparece

⁹⁹⁸ En el art. 17.8 f) se define la renta bruta como los ingresos brutos calculados en el Estado de residencia. Cuando la sociedad se dedique a una actividad económica de producción se deducirán los costes directos laborales y de material y, cuando se dedique a una actividad de venta, los costes de los bienes adquiridos.

este supuesto de exclusión cuando el EP realiza una actividad económica real, a pesar de que el efecto de la misma pueda ser una tributación más favorable.

En el apartado 7, siguiendo a lo que ya contemplaba el CDI de 1990, se prevé una alternativa para el residente de un Estado contratante que no reúna los requisitos de este artículo para poder disfrutar de los beneficios del Convenio. En este caso las autoridades competentes del otro Estado (generalmente Estado de la fuente) podrán discrecionalmente concederle los beneficios del Convenio basado en el grado de cumplimiento de los requisitos de este artículo. Por medio de este apartado se pretende dar una vía de escape a aquellas estructuras societarias que, a pesar de no reunir los requisitos de este artículo para recibir los beneficios del Convenio, gozan de una existencia que responde a una legítima razón de negocios.

En este caso la aplicación del Convenio dependerá de un acto administrativo que requerirá solicitud previa por parte del sujeto pasivo. Resulta evidente que dicha autorización no se concederá en aquellos casos en que dicha estructura se haya creado únicamente para obtener una tributación más favorable. Este apartado no otorga más detalles sobre los criterios que deberán aplicarse para conceder la aplicación de los beneficios del Convenio, ni sobre el proceso que deberá seguirse en los Estados para solicitar la concesión de dichos beneficios, lo que provocará el consiguiente nivel de inseguridad jurídica, y supone conceder a la Administración un margen de discrecionalidad.

Finalmente, en el apartado 8 se contienen varias definiciones aplicables a los numerosos conceptos y términos específicos utilizados en este artículo, la mayoría de las cuales hemos recogido en las páginas anteriores.

Excepto en el caso del apartado 7, los demás apartados de este artículo no requieren un pronunciamiento previo por parte de las autoridades fiscales para que el sujeto pasivo pueda recibir los beneficios del convenio. La autoridad fiscal, no obstante, podrá cuestionar, como parte de un proceso de gestión o inspección tributaria, si el sujeto pasivo reúne los requisitos de este artículo para recibir los beneficios del Convenio, por lo que será éste último el que

deberá acreditar que, además de ser residente en el Estado del que solicita la aplicación del convenio, cumple los requisitos establecidos en este artículo.

6.1.4 Conclusión

El art. 17 del Convenio es un artículo extenso y complejo que regula la limitación de beneficios más allá de lo previsto en los Modelos de Convenio vigentes e incluso contempla algunos supuestos no previstos en otros Convenios recientes firmados por EEUU. El MCOCDE contiene algunas fórmulas en el texto de los comentarios para evitar el abuso de convenio, pero no contiene ninguna disposición en el articulado del mismo. El artículo es significativamente más completo que las exiguas cláusulas de limitación de beneficios que constan en otros CDI firmados por España y que la incluida en el Convenio de 1990.

Las cláusulas de limitación de beneficios obedecen al objetivo legítimo de impedir que residentes de terceros Estados que no son parte del Convenio se beneficien de tipos más reducidos en la fuente a través de la utilización de estructuras societarias. No obstante, estas cláusulas limitan el ámbito subjetivo del Convenio denegando beneficios a personas jurídicas que de otro modo tendrían derecho a recibirlos. Ello puede comportar que se queden fuera del ámbito del Convenio personas jurídicas cuya organización obedezca a una situación legítima de negocios, para las que únicamente quedará la alternativa de solicitar a la autoridad fiscal competente la aplicación de los beneficios del Convenio.

Los requisitos que determinan la existencia de una persona calificada establecidos en el apartado 2 están redactados en términos objetivos y se refieren al sujeto pasivo que realiza la actividad. Por medio de este apartado se asegura la concesión de los beneficios del Convenio, sin más requisitos adicionales, a las personas físicas, a los entes públicos y a las entidades sin ánimo de lucro. Este apartado también permite la concesión de los beneficios del Convenio a las sociedades cotizadas en un mercado de valores, sujeto al cumplimiento de determinados requisitos, así como a las sociedades que mantengan una vinculación con el Estado de residencia por cumplir con el *ownership* y *base erosion test*.

En el apartado 3 se crea la categoría de los beneficiarios equiparables para extender los beneficios del Convenio a sociedades cuya titularidad corresponda a residentes de la UE y TLCAN. En el apartado 4 se contienen la cláusula de actividad por medio de la cual se asegura la concesión de los beneficios del Convenio cuando se trate de una actividad legítima de negocios. Las cláusulas de los apartados 5 y 6 relativas a la sede de grupo multinacional y al EP, respectivamente, son poco habituales en los CDI firmados por EEUU, la redacción de las mismas está llena de conceptos jurídicos indeterminados, y deberán aplicarse para cada clase de actividad realizada por el sujeto pasivo individualmente, por lo que es posible que el contribuyente esté legitimado para recibir los beneficios del Convenio para unas rentas y para otras no.

Por último, el Convenio mantiene una cláusula discrecional, similar a la contenida en el Convenio de 1990, por medio de la cual se permite a un Estado contratante la concesión de los beneficios del Convenio a una sociedad que no reúna los requisitos señalados en este artículo.

6.2. NO DISCRIMINACIÓN (art. 25)

Desde la perspectiva internacional, no existe un principio de no discriminación por razón de nacionalidad o residencia, sino que tal principio únicamente resultará operativo entre los Estados en la medida en que esté reflejado en un CDI pactado por los mismos⁹⁹⁹. Esta situación comporta unas limitaciones en el alcance y eficacia práctica de este principio, por cuanto que únicamente opera en el marco del Convenio. Así, el ámbito subjetivo de este principio estaría limitado a los nacionales de los Estados contratantes y el ámbito objetivo del mismo quedaría condicionado por las disposiciones propias del Convenio que, por su propia naturaleza, contienen discriminaciones o diferencias de trato admitidas en el propio Convenio¹⁰⁰⁰. A título de ejemplo, el diferente tratamiento otorgado en el Convenio a los dividendos en el Estado de residencia y fuente, no permitiría invocar el principio de no discriminación, por ser una diferencia admitida en el Convenio.

⁹⁹⁹ MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo, No discriminación, en: CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor y otros (obra colectiva), *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, CISS Wolters Kluwer, 2012, pág. 665.

¹⁰⁰⁰ MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo, cit., 2012, pág. 665.

El art. 25 del Convenio consagra el principio de no discriminación conforme al cual los nacionales de un Estado contratante no se someterán en el otro Estado contratante a ningún impuesto u obligación que no se exijan, o sean más gravosos, que los que se exijan a los nacionales de ese otro Estado que se encuentren en las mismas circunstancias. Siguiendo al MCOCDE, este principio se aplica aun cuando dichos nacionales no sean residentes fiscales de ninguno de los dos Estados contratantes, por lo que el principio de no discriminación podrá ser invocado por los nacionales de España y EEUU que sean residentes de un tercer Estado.

Conforme señalan los Comentarios al MCOCDE¹⁰⁰¹, este artículo versa sobre la eliminación de la discriminación en determinadas circunstancias concretas (por ejemplo, nacionalidad en el párrafo 1 de este artículo), por cuanto que todos los regímenes fiscales diferencian legítimamente entre las personas en función de circunstancias tales como la capacidad de pago o las obligaciones tributarias. Por medio de este artículo se pretende conjugar una discriminación injustificada con las diferencias legítimas previstas en el Convenio¹⁰⁰². En definitiva, este artículo permitiría el trato diferenciado a los nacionales de los Estados contratantes, siempre y cuando este tratamiento tenga su origen en criterios ajenos a la nacionalidad.

Este es uno de los pocos artículos del Convenio¹⁰⁰³ en el que la nacionalidad es el criterio determinante de la aplicación del régimen jurídico contemplado en el mismo¹⁰⁰⁴. En definitiva,

¹⁰⁰¹ Comentarios MCOCDE, 2010, pág. 345.

¹⁰⁰² Así, este artículo no incluiría lo que el MCOCDE califica como “discriminación indirecta”. En el MCOCDE se habla de discriminación indirecta para referirse a las que estaría justificada por las circunstancias personales del sujeto pasivo y que el CDI no prohíbe. Esta situación se produciría cuando los no residentes de un Estado determinado comprenden mayoritariamente a personas no nacionales de ese Estado. No se podría argumentar que un tratamiento fiscal diferenciado basado en la residencia constituye un régimen prohibido por este artículo, por constituir una discriminación indirecta por nacionalidad.

¹⁰⁰³ El otro artículo es el art. 21 (Funciones públicas) del CDI.

¹⁰⁰⁴ En la Sentencia del TSJ de Madrid, de 17 de enero de 2008, en la que se plantea el carácter discriminatorio del Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes regulado en el art. 40 de LIRNR en perjuicio de una entidad residente en Suiza, el tribunal señala que el principio de no discriminación se aplica exclusivamente en función de la nacionalidad, mientras que el GEBIENR se aplica únicamente en función de la residencia, por lo que no resulta contrario al principio de no discriminación.

el propósito de este artículo es evitar que el sistema tributario de un Estado se convierta en un obstáculo para la entrada de los nacionales del otro Estado¹⁰⁰⁵.

Debido al criterio de sujeción por nacionalidad existente en EEUU, este artículo aclara que, a efectos de la imposición en EEUU, un nacional norteamericano que no sea residente de EEUU y un nacional de España que no sea residente de EEUU no están en las mismas condiciones, precisamente porque el primero estará sujeto a tributación en EEUU por sus rentas globales con independencia de su lugar de residencia, mientras que el segundo no estará sujeto a tributación en EEUU por no residir en aquel país. En definitiva, el nacional norteamericano no podrá alegar un trato discriminatorio frente al nacional español por mor de esta cláusula, pero también porque el tratamiento, en principio, más gravoso que se impone al nacional norteamericano viene impuesto por la normativa interna de su propio país, y el espíritu de este artículo es impedir el tratamiento discriminatorio a los nacionales de un Estado por parte del otro Estado contratante¹⁰⁰⁶.

El principio de no discriminación no requiere que los nacionales de ambos Estados deban ser tratados exactamente de la misma manera, cuando existan diferencias entre ambos derivadas de su condición de nacionales de diferentes Estados, que justifiquen un tratamiento fiscal diferenciado. Este artículo trata de conjugar la necesidad de impedir una discriminación injustificada con tener en cuenta las diferencias legítimas¹⁰⁰⁷.

En definitiva, el principio de no discriminación consagrado en este artículo exige que dos personas físicas o jurídicas que estén en la misma situación deben tratarse de la misma manera por ambos Estados contratantes. No obstante, si el tratamiento diferenciado está justificado por la existencia de una circunstancia fiscalmente relevante, tal comportamiento no se considera discriminatorio.

¹⁰⁰⁵ MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo, cit., 2012, pág. 666.

¹⁰⁰⁶ Este último argumento puede utilizarse también para justificar el diferente nivel de información que la *Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA)* exige a las autoridades españolas sobre los nacionales y residentes americanos comparado con el que se exige a las autoridades americanas sobre los residentes españoles – ver apartado 6.4.3. *Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA)* de este Capítulo IV.

¹⁰⁰⁷ Comentarios MCOCDE, pág. 345.

A diferencia del MCOCDE, este artículo no contiene un artículo aplicable a los apátridas, de conformidad con lo establecido en el MCUSA y con la práctica habitualmente seguida por España en los CDI.

En una redacción prácticamente idéntica a la contenida en el MCOCDE, el apartado 2 establece que los EP que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante no serán sometidos a imposición en ese otro Estado de manera menos favorable que las empresas de ese otro Estado que realicen esas mismas actividades¹⁰⁰⁸. En este caso, la exigencia de no discriminación afecta a todos los residentes de un Estado contratante, cualquiera que sea su nacionalidad, que tengan un EP en el otro Estado contratante. Se trata de una cláusula de no discriminación por razón de residencia y no de nacionalidad. El precepto permite un tratamiento diferenciado de las empresas del otro Estado contratante, siempre que este tratamiento no sea menos favorable. Esta cláusula pretende evitar cualquier traba de carácter tributario a las inversiones extranjeras, con independencia de que la inversión se realice mediante la constitución de una sociedad residente en ese país (filial) o mediante un sujeto foráneo no residente (EP)¹⁰⁰⁹.

En la segunda mitad de este artículo se contempla la situación particular de una persona física titular de un EP al establecer que un Estado contratante no estará obligado a conceder a los residentes del otro Estado contratante, titulares de un EP, las deducciones personales, desgravaciones y reducciones impositivas que otorgue a sus propios residentes¹⁰¹⁰. Con ello se pretende evitar que estas personas físicas no residentes puedan obtener ventajas superiores a las de los propios residentes por la acumulación de las deducciones que podrían obtener en su Estado de residencia, por aplicación de la ley interna, y, en el Estado donde está situado el EP, en virtud de la aplicación del principio de no discriminación.

Siguiendo al MCUSA, consideramos que esta situación aplicable a las personas físicas titulares de un EP debería haberse hecho extensiva a las personas físicas residentes en general

¹⁰⁰⁸ Sobre este tema, ver también apartado 3.3.4 La cláusula de no discriminación de los EP en este Capítulo IV.

¹⁰⁰⁹ GARCÍA PRATS, Francisco Alfredo, 1996, cit., pág. 260.

¹⁰¹⁰ Téngase en cuenta que las personas físicas residentes de la UE contribuyentes del LIRNR pueden optar por tributar como contribuyentes del IRPF (art. 46 LIRNR) y, por tanto, beneficiarse de las deducciones y reducciones propias de los residentes.

de los dos Estados contratantes, sin limitarse a aquellas que son titulares de un EP, y, desde un punto de vista sistemático, debería haberse incluido en un párrafo separado, tal como sucede en el MCUSA. En resumen, consideramos que esta disposición en materia de no discriminación está justificada, pero debería extenderse a las personas físicas en general y no limitarse a las que son titulares de un EP.

El párrafo 3 de este artículo, que señala que el principio de no discriminación no impide la aplicación del impuesto sobre EP por cualquiera de los Estados, es el único párrafo de nueva redacción en el Protocolo de 2103, aunque el único cambio es la referencia al nuevo artículo en el que se encuentra ubicado este impuesto sobre EP (art. 10.8 - Dividendos).

En el párrafo 4, siguiendo al MCOCDE y MCUSA, se prohíbe la discriminación en la aplicación de deducciones al establecerse que los intereses, cánones y demás gastos pagados por una empresa de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante serán deducibles en las mismas condiciones que si hubieren sido pagados a residentes del Estado mencionado en primer lugar. Por medio de este artículo se quiere evitar que la deducción de intereses, cánones y otros gastos empresariales, que los Estados aceptan sin reservas cuando el beneficiario es un residente, estén limitadas cuando el beneficiario de las mismas sea un no residente. La salvedad a esta prohibición la constituyen las disposiciones contenidas en los artículos 9 (Empresas asociadas), 11 (Intereses) y 12 (Cánones) relativas a operaciones vinculadas.

El redactor del nuevo Protocolo no ha tenido en cuenta en este párrafo 4 la nueva numeración de los artículos 11 (Intereses) y 12 (Cánones) como consecuencia de las modificaciones de estos dos artículos efectuadas en el Protocolo de 2013. La referencia debe entenderse efectuada a los apartados 6 del artículo 11 (Intereses) y 4 del artículo 12 (Cánones), ya que los apartados a los que se refiere el apartado 4 en su redacción vigente han desaparecido en la nueva redacción de estos artículos.

De acuerdo con los modelos de referencia, en el párrafo 5 se establece que las empresas de un Estado contratante cuyo capital esté controlado, total o parcialmente, directa o indirectamente,

por residentes del otro Estado contratante no serán sometidas en el Estado mencionado en primer lugar a ningún impuesto u obligación que no se exijan, o que sean más gravosos, que los que se exijan a empresas similares de ese Estado. Por medio de este párrafo se prohíbe la discriminación entre empresas residentes, pero es importante destacar que esta prohibición no se extiende a los accionistas o socios de las mismas. En consecuencia, por medio de este párrafo no se exige que se someta a los capitales extranjeros al mismo régimen fiscal que a los capitales en manos de residentes.

El artículo de no discriminación es uno de los artículos del Convenio (junto al art. 27 relativo al intercambio de información) que se aplica a los impuestos de cualquier naturaleza o denominación exigidos por un Estado contratante, sus subdivisiones políticas, o entidades locales. No se aplica únicamente al IRPF o al IS mencionados en el art. 2 del Convenio relativo al ámbito objetivo del mismo, sino que se aplica a la totalidad de impuestos que forman parte del ordenamiento jurídico de cualquiera de los Estados contratantes, incluido los impuestos sobre la renta de los Estados que forman parte de EEUU, así como a otra figuras impositivas tales como el impuesto sobre el patrimonio en España o el impuesto de sucesiones y donaciones en ambos países. En el MCUSA se indica que este artículo no se aplicará a los impuestos aduaneros, por la propia naturaleza de los mismos, ya que estos deberán regularse por otros acuerdos internacionales¹⁰¹¹.

Por último, este artículo constituye una de las excepciones a la cláusula de reserva del art. 1.3 del Convenio, por lo que un ciudadano norteamericano residente en España, o un nacional español residente en EEUU, podrán alegar el principio de no discriminación ante las autoridades fiscales norteamericanas.

¹⁰¹¹ Se trataría de los acuerdos acordados en el marco de la *OMC (GATS)* mencionado en el Apartado 2.1. Ámbito General de este Capítulo.

6.3. PROCEDIMIENTO AMISTOSO (art. 26)

Tradicionalmente, los CDI han incorporado en su texto un procedimiento amistoso dirigido a resolver los conflictos derivados de la aplicación e interpretación del tratado. Siguiendo al MCOCDE, este artículo regula tres tipos de procedimientos que pueden ser empleados en tres situaciones distintas: a) imposición no conforme a las disposiciones del Convenio (conocido como procedimiento de casos específicos); b) Dificultades o dudas relativas a la aplicación del Convenio (conocido como procedimiento interpretativo); c) Eliminación de la doble imposición en supuestos no previstos en el Convenio (conocido como procedimiento legislativo)¹⁰¹². La importancia del procedimiento amistoso ha estado estrechamente vinculada a las actuaciones administrativas en materia de precios de transferencia y operaciones vinculadas, por cuanto que la problemática de estas actuaciones ha hecho necesaria una comunicación frecuente entre los Estados¹⁰¹³.

El apartado 1 de este artículo contempla el procedimiento de casos específicos en virtud del cual se establece un procedimiento de carácter no judicial que puede iniciarse a instancia de una persona física o jurídica, ante la autoridad competente del Estado del que sea nacional o residente, cuando considere que las medidas adoptadas por uno o ambos Estados contratantes puedan implicar para ella una imposición que no sea conforme a las disposiciones del tratado. Este procedimiento tiene carácter alternativo y es compatible con los recursos que puede existir en el ordenamiento jurídico interno de los Estados¹⁰¹⁴.

Este primer apartado es muy similar en su redacción al art. 25.1 del MCOCDE, aunque en el CDI España-EEUU se permite el inicio de este procedimiento en un plazo de 5 años desde la primera notificación de las medidas que determinen la imposición contraria a los principios del tratado, mientras que en el MCOCDE el plazo se reduce a 3 años. Asimismo, en el CDI España-EEUU, en consonancia con la existencia del criterio de sujeción por nacionalidad en

¹⁰¹² MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo, Procedimiento Amistoso, en: CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor y otros (obra colectiva), *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, CISS Wolters Kluwer, 2012, pág. 697, refiriéndose este autor al MCOCDE.

¹⁰¹³ MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo, cit., 2012, pág. 697.

¹⁰¹⁴ TOVILLAS MORÁN, José María. Comentarios al Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa, *Impuestos: Revista de doctrina, legislación, y jurisprudencia*, Año nº26, Nº 2, 2010, pág. 11.

aquel país, podrá iniciarse este procedimiento a instancia de los nacionales de los Estados contratantes, mientras que en el MCOCDE únicamente se permite a los nacionales cuando se trate de una posible infracción del principio de no discriminación.

Siguiendo al MCOCDE, el apartado 2 estipula que la autoridad competente del Estado ante el cual se inicie el procedimiento, si la reclamación le parece fundada y ella misma no está en condiciones de adoptar una solución satisfactoria, tratará de resolver la cuestión mediante un acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado contratante. En caso de que se alcance un acuerdo, nótese que el Convenio establece que el mismo se aplicará con independencia de los plazos u otras limitaciones procedimentales que establezcan el derecho interno de los Estados, por lo que en este caso no serán de aplicación las disposiciones en materia de prescripción contenidas en las legislaciones internas de los Estados.

En el apartado 3 de este artículo se contemplan los procedimientos interpretativo y legislativo, ambos incluidos en el MCOCDE. Conforme al primero, las autoridades competentes de los Estados contratantes pueden cooperar entre sí para resolver, a instancia de ellas mismas, las dificultades o dudas que plantee la interpretación o aplicación del Convenio. Conforme al segundo de los procedimientos, las autoridades podrán consultarse para la eliminación de la doble imposición en los supuestos no previstos en el Convenio. A diferencia del procedimiento de casos específicos, estos dos procesos se inician a iniciativa de las administraciones tributarias de los Estados.

El procedimiento legislativo es una cláusula problemática, por cuanto que supone una delegación a las autoridades administrativas de facultades que, tanto en el caso de España como EEUU, está asignadas al órgano legislativo¹⁰¹⁵. España y EEUU deberán acudir al procedimiento legislativo para la eliminación de la doble imposición que se producirá por el impuesto de expatriación en EEUU y el reciente impuesto de salida existente en el ordenamiento interno español.

¹⁰¹⁵ MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo, cit., 2012, pág. 738, refiriéndose este autor al caso de España.

En la práctica, estos procedimientos suelen iniciarse cuando existe un término no definido en el Convenio, cuando haya algún tipo de renta no contemplada en el mismo, o cuando se trate de una situación específica no regulada en el Convenio¹⁰¹⁶. Esta facultad ya se ha ejercitado por parte de España y EEUU en el pasado para la aprobación del Acuerdo amistoso de 30 de enero y 15 de febrero de 2006 relativo a sociedades limitadas y otras entidades mercantiles estadounidenses, en cuya Exposición de Motivos se hace constar que dicho Acuerdo se celebra en virtud de lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 26 (Procedimiento Amistoso) del Convenio.

En el apartado 4 de este artículo se establece que las autoridades competentes podrán comunicarse directamente entre sí para llegar a un acuerdo en relación a los procedimientos mencionados en los párrafos anteriores. Con este párrafo se autoriza a las autoridades competentes en materia fiscal para que puedan comunicarse entre sí directamente, sin que tengan que acudir a las formalidades propias de los canales diplomáticos aplicables a las relaciones entre los Estados.

En el Protocolo de 2013 se añaden dos apartados nuevos a este artículo en los que se prevé que, transcurridos 2 años desde el inicio del procedimiento iniciado por un nacional o residente al que se refiere el apartado 1 sin que el caso se haya resuelto, podrá iniciarse un procedimiento de carácter arbitral en el que se creará una comisión arbitral nombrada por los Estados contratantes. Para el inicio de este procedimiento es requisito indispensable que los tribunales judiciales o administrativos de cualquiera de los dos Estados contratantes no se hayan pronunciado sobre la cuestión. Asimismo, el Protocolo de 2013 modifica los apartados 18 y 19 del Protocolo que acompaña al CDI de 1990 con la inclusión de unos apartados de nueva redacción en los que se desarrolla detalladamente este proceso arbitral. Conforme al art. 26.6 (d), la decisión de la comisión arbitral será vinculante para los Estados, a menos que la persona que presenta el caso no acepte dicha decisión arbitral, en cuyo caso el caso no será susceptible de ulteriores revisiones por las autoridades competentes.

¹⁰¹⁶ SERRANO ANTÓN, Fernando, La cláusula de procedimiento amistoso de los convenios para evitar la doble imposición internacional, La experiencia española y el derecho comparado, *Instituto de Estudios Fiscales, Documento n° 26/0*,. 2004, pág. 25.

El MCOCDE también contempla la posibilidad de recurrir a arbitraje en caso de que hayan transcurrido dos años desde la presentación del caso y no exista pronunciamiento por parte de los órganos judiciales o administrativos, pero no contiene ninguna descripción del procedimiento arbitral a seguir.

En el caso de España, el proceso para el ejercicio del derecho a solicitar a las autoridades fiscales españolas el inicio de un proceso amistoso ante las autoridades fiscales competentes del otro Estado está regulado en el RD 1794/2008 que aprueba el Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa¹⁰¹⁷.

El proceso previsto en este Reglamento puede iniciarse por cualquier persona residente en España (art. 4), debe estar previsto en el texto de un convenio de doble imposición (art. 4) y está condicionado a que el Estado español considere que la reclamación sea fundada y que el Estado no pueda resolver el conflicto por sus propios medios (art. 8.3). Estos requisitos del art. 8.3 dan pie a que la solicitud del procedimiento amistoso pueda convertirse en una ocasión para que la administración tributaria revise una decisión previa con un plazo de caducidad diferente del previsto en la LGT, así como a que la facultad de la administración tributaria de determinar la idoneidad del proceso se convierta en un obstáculo para llevar a cabo el procedimiento amistoso entre los Estados¹⁰¹⁸. En caso de que hayan transcurridos 2 años sin que se haya resuelto el proceso amistoso contemplado en este Reglamento, el interesado podrá iniciar el procedimiento arbitral previsto en el CDI.

Existe cierta incongruencia entre lo establecido en este reglamento en materia de legitimación para el ejercicio de esta acción, ya que en general están legitimados los residentes (arts. 4 y 17) y, en determinados casos, los nacionales, cuando se ha producido un supuesto de discriminación en el sentido definido en los convenios (arts. 16 y 20), y el CDI España-EEUU. Conforme a este último, están legitimados para el inicio de este procedimiento amistoso los

¹⁰¹⁷ Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa. BOE: 18 de noviembre de 2008.

¹⁰¹⁸ TOVILLAS MORÁN, José María, Comentarios al Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa, *Impuestos: Revista de doctrina, legislación, y jurisprudencia*, Año 26, N° 2, 2010, págs. 11.

nacionales y residentes del Estado ante el que se solicita el inicio del procedimiento amistoso. En consecuencia, según el texto del Convenio, también estarían autorizados los nacionales de España (aun cuando residieren en el extranjero) para el inicio de esta acción ante las autoridades españolas. No obstante, en la medida en que la nacionalidad no es criterio de sujeción en España, esta situación difícilmente se producirá en la práctica.

En EEUU el proceso para el inicio de este proceso amistoso está regulado en el *Revenue Procedure 52* de 2002¹⁰¹⁹ que se aplica a los procesos amistosos contemplados en los convenios para evitar la doble imposición sobre la renta y el impuesto de sucesiones y donaciones. Este reglamento permite el inicio de la acción a nacionales y residentes de EEUU.

En el ámbito de la OCDE hace años que se viene trabajando en la mejora de los procedimientos amistosos entre los Estados. El resultado de esta iniciativa lo constituye el documento *Improving the resolution of tax treaty disputes* de febrero de 2007¹⁰²⁰, en el que se incluye el arbitraje como mecanismo de resolución de conflictos y se contienen varias propuestas de modificación del art. 25 del MCOCDE y de los Comentarios al mismo.

En conclusión, los párrafos 1 a 4 de este artículo, que conservan la redacción original de 1990, contienen un proceso amistoso que se inicia a instancia de parte interesada o de los Estados contratantes, que sigue las directrices generales del MCCDE. En el Protocolo de 2013 se han añadido dos párrafos nuevos que contemplan un proceso de arbitraje significativamente más largo y detallado que el previsto en el MCOCDE que puede iniciarse por un residente o nacional de los Estados contratantes cuando hayan transcurrido 2 años desde el inicio del proceso amistoso sin que se haya producido una resolución.

¹⁰¹⁹ *Revenue Procedure* 2002-52. Publicado en el IRB 2002-31.

¹⁰²⁰ El documento puede localizarse en <http://www.oecd.org/ctp/dispute/38055311.pdf>

6.4. INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN Y ASISTENCIA ADMINISTRATIVA (Art. 27)

6.4.1. Régimen jurídico. Valoración crítica.

El intercambio de información se ha convertido en uno de los mecanismos esenciales de los que disponen las Administraciones fiscales para asegurar la correcta aplicación de la normativa tributaria y evitar la evasión fiscal. El intercambio de información entre los Estados responde a la necesidad de dotar a las Administraciones tributarias nacionales de los medios adecuados para verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes que operan internacionalmente¹⁰²¹.

La mayoría de los países supeditan el intercambio de información fiscal con otros Estados a la existencia de un convenio que contemple este tipo de asistencia mutua que garantiza que la información intercambiada no va a ser utilizada para fines distintos de los que motivaron su transmisión¹⁰²². La existencia de un mecanismo de intercambio de información también se ha convertido en uno de los elementos que denotan la existencia de un sistema tributario completo, hasta el punto que es el elemento que permite diferenciar las jurisdicciones fiscales tradicionales de las que tienen la consideración de paraíso fiscal¹⁰²³.

El art. 27 ha sido completamente sustituido en el Protocolo de 2013 por uno de nueva redacción para adaptarlo a la realidad actual y para responder a la importancia que los temas de intercambio de información y asistencia administrativa en materia de fiscalidad internacional han alcanzado en los últimos años. Este nuevo artículo está redactado en términos muy amplios e impone a los Estados contratantes obligaciones extensas en la materia. Por otro lado, la redacción del art. 27 contenida en el CDI de 1990 era bastante exigua y dificultaba el intercambio de información entre ambos Estados¹⁰²⁴.

¹⁰²¹ CALDERÓN CARRERO, José Manuel, Intercambio de información y Asistencia mutua, en: Carmona Fernández, Néstor, *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, CISS Wolters Kluwer, 2012, págs. 761 y ss.

¹⁰²² CALDERÓN CARRERO, José Manuel, cit., 2012, pág. 763.

¹⁰²³ MERINO ESPINOSA, María del Prado - NOCETE CORREA, Francisco José, cit., 2011, pág. 5.

¹⁰²⁴ LAMPREAVE MÁRQUEZ, Patricia, El intercambio de información sobre las rentas del ahorro desde una perspectiva global y su adaptación al Convenio para evitar la doble imposición entre los Estados Unidos y España, *Impuestos nº 11/2013*, 2013, pág. 78.

En definitiva, la territorialidad del poder tributario de los Estados comporta la necesidad de establecer mecanismos de cooperación internacional, tales como las cláusulas de intercambio de información y asistencia mutua, para asegurar el cumplimiento de las normas fiscales, ya que los órganos de un Estado no pueden ejercitar sus potestades tributarias en el territorio de otro Estado¹⁰²⁵. En definitiva, los límites en materia de territorialidad del tributo comportan que los Estados tengan que establecer métodos de cooperación para conseguir la efectividad de las leyes tributarias emanadas del poder tributario de un Estado extranjero que se encuentra limitado por su propio territorio¹⁰²⁶. Este tipo de cláusulas de asistencia mutua han formado parte de los CDI desde mediados del siglo pasado¹⁰²⁷.

El artículo 27 en su nueva redacción está inspirado tanto en el MCOCDE como en el MCUSA, aunque es significativamente más próximo a este último. Por otro lado, el MCOCDE contiene un artículo separado dedicado a la cooperación en el ámbito de la recaudación, que no contienen ni el Protocolo de 2013 ni el MCUSA.

La cobertura que se da al tema de la asistencia mutua tanto en el Protocolo de 2013 como en los modelos de referencia debe interpretarse en el marco de las medidas que en los últimos años se han tomado a nivel internacional por parte de varios Estados y organismos internacionales para asegurar la asistencia mutua e intercambio de información entre las administraciones fiscales para combatir la evasión de impuestos.

La importancia del intercambio de información tributaria en el ordenamiento jurídico interno español se manifiesta en el concepto de paraíso fiscal, ya que, conforme al Art. 2 del RD 1080/1991, de 5 de julio, añadido a través del RD 116/2003, de 31 de enero, la existencia de un acuerdo de intercambio de información, o de un CDI con cláusula de intercambio de información, es lo que permite que un determinado país o territorio deje de tener la

¹⁰²⁵ LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos María, cit, 2010, págs. 50 y ss.

¹⁰²⁶ LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos María, cit, 2010, págs. 54 y ss.

¹⁰²⁷ GRINBERG, Itai, The Battle over taxing offshore accounts, *UCLA Law Review* 304, 2012, pág. 314.

consideración de paraíso fiscal. En esta materia ha habido cambios normativos muy recientes, que referenciamos a nota pie de página¹⁰²⁸.

El párrafo 1 de este artículo establece de forma amplia la obligación de intercambio entre los Estados contratantes de la información que previsiblemente pueda ser de interés para los Estados contratantes para la aplicación de lo establecido en el Convenio. La información que los Estados intercambien debe ser relevante desde un punto de vista fiscal y, en el momento de formular una petición, el Estado solicitante deberá justificar la pertinencia de la misma.

La amplitud en la redacción de este párrafo es muy similar a la contenida en el MCOCDE. Conforme a los Comentarios al MCOCDE¹⁰²⁹, dicha solicitud de información puede efectuarse de las siguientes tres maneras:

- a) Por requerimiento para un caso concreto de un Estado al otro. Este tipo de peticiones suelen referirse a un proceso de inspección en curso y constituyen el mecanismo más utilizado por los Estados hasta la fecha¹⁰³⁰.
- b) Mediante intercambio automático de información. Consistiría en el intercambio de información, generalmente sobre rentas pasivas, generadas en un Estado cuando el

¹⁰²⁸ Conforme al apartado primero de la DA 1ª de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, modificado por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, “tendrán la consideración de paraísos fiscales los países y territorios que se determinen reglamentariamente.” La DT segunda de la Ley 36/2006, que continua en vigor, señala que, en tanto no se determinen reglamentariamente los países o territorios que tienen la consideración de paraíso fiscal, tendrán tal consideración los países o territorios previstos en el art. 1 del RD 1080/1991. Asimismo, el apartado segundo de la DA 1ª de la Ley 36/2006, en su nueva redacción establecida por la Ley 26/2014, estipula que “la relación de países y territorios que tienen la consideración de paraísos fiscales se podrá actualizar atendiendo a los siguientes criterios: a) La existencia con dicho país o territorio de un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información, un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria o el Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE y del Consejo de Europa enmendado por el Protocolo 2010, que resulte de aplicación (...)”. Por tanto, la consecuencia de ello es que la actualización de la lista de países que tienen la consideración de paraíso fiscal no se efectuará de modo automático, sino que deberá realizarse de manera expresa por vía reglamentaria atendiendo a estos criterios. Sobre este tema, ver Informe de la DGT de 23 de diciembre de 2014.

¹⁰²⁹ Comentarios MCOCDE, 2010, pág. 417.

¹⁰³⁰ LAMPREAVE MÁRQUEZ, Patricia, Diferentes enfoques para el intercambio automático de información, *Quincena Fiscal 15-16*, Septiembre I-II 2013, pág. 25.

beneficiario de las mismas reside en otro Estado¹⁰³¹. Este es el mecanismo en el que se basa *FATCA*, que veremos más adelante.

c) Mediante intercambio espontáneo cuando un Estado en el curso de una inspección obtiene información de naturaleza tributaria que considera que puede ser de interés para el otro Estado.

Como señala este párrafo 1, el intercambio de información no estará limitado por lo establecido en el apartado 1 del artículo 1 (Ámbito general) o el art. 2 (Impuestos comprendidos) del Convenio. Por tanto, el intercambio de información podrá exigirse de personas físicas o jurídicas que no sean residentes de los Estados contratantes (España y EEUU), sino de un tercer Estado que no sea parte del Convenio, pero que estuviese sometido por sujeción real a uno de los dos países.

Asimismo, el párrafo 1 *in fine* extiende dicha obligación de intercambio de información mucho más allá del ámbito del convenio al señalarse que dicho intercambio incluirá los impuestos de cualquier naturaleza o denominación exigibles por los Estados contratantes. Por tanto, no se limita al IRPF o al IS señalados en el art. 2 del Convenio, sino que el intercambio de información abarca todas las figuras impositivas del ordenamiento tributario de los dos estados contratantes, aun cuando no existiere el impuesto equivalente en el otro Estado contratante.

La única limitación que establece este artículo es que los impuestos que sean objeto del intercambio de información y asistencia administrativa no sean contrarios al Convenio, como sería el caso de un impuesto que sometiera a los nacionales de un Estado a un impuesto que no se exija o sea más gravoso que el que se exija a los nacionales del otro Estado que, por tanto, sería contrario a lo establecido en el art. 25 de CDI.

En consecuencia, España podrá recabar de las autoridades americanas la información y asistencia administrativa necesaria para la gestión y control del impuesto de patrimonio,

¹⁰³¹ LAMPREAVE MÁRQUEZ, Patricia, cit., 2013, pág. 25.

aunque este tributo no sea parte del Convenio y no exista en EEUU, así como del Impuesto de Sucesiones y Donaciones y del Impuesto sobre el Valor Añadido, que tampoco son parte del Convenio y, en el último caso, tampoco existe en EEUU. Asimismo, EEUU también podrá solicitar información y asistencia administrativa para la aplicación del impuesto de expatriación¹⁰³², régimen fiscal para el que la colaboración de la administración española puede ser determinante, ya que en estos casos el sujeto pasivo del impuesto normalmente habrá abandonado la residencia americana.

Aunque el Convenio no lo dice expresamente¹⁰³³, entendemos que esta obligación no se extendería a los Estados que forman parte de EEUU ni tampoco estos Estados podrían requerir asistencia en virtud de este artículo del Convenio, por cuanto que los Estados no son parte firmante del Convenio y se trata de impuestos que son titularidad exclusiva de los mismos. Cuestión distinta es que EEUU comparta con los estados que forman parte de la Unión, en virtud de los acuerdos internos existentes en materia de colaboración en materia de gestión tributaria, información recibida de España en virtud del acuerdo de intercambio de información y asistencia administrativa establecido en este artículo.

En la medida en que el Convenio únicamente autoriza a intercambiar información que pueda ser de interés para el otro Estado, entendemos que la obligación de cooperación y asistencia mutua establecida en este párrafo no incluiría solicitudes amplias de información que afecten a la población en general¹⁰³⁴ tales como los datos de identificación de todos los residentes de un Estado contratante que posean cuentas bancarias en el otro Estado contratante. En este sentido se pronuncian los comentarios al MCOCDE¹⁰³⁵ y los comentarios técnicos al MCUSA¹⁰³⁶, así como la doctrina¹⁰³⁷.

¹⁰³² Ver al apartado Régimen fiscal renuncias de nacionalidad ("*Expatriation Tax*") de esta tesis.

¹⁰³³ En el art. 26 del *US Model Technical Explanation* (Pág. 87) se aclara que el intercambio de información se extiende a impuestos de cualquier naturaleza aprobados por los estados contratantes a nivel nacional (*taxes of every kind applied at the national level*).

¹⁰³⁴ Lo que en terminología anglosajona se denominan *fishing expeditions*.

¹⁰³⁵ Comentarios MCOCDE, 2010, pág. 412.

¹⁰³⁶ *US Model Technical Explanation*, 2006, pág. 86.

¹⁰³⁷ CALDERÓN CARRERO, JOSÉ MANUEL, cit., 2012, pág. 768.

La redacción de este párrafo I en el Protocolo de 1990 era más parca, ya que limitaba el ámbito de la asistencia mutua a los impuestos comprendidos en el Convenio, es decir, al impuesto sobre la renta, al impuesto de sociedades, y al impuesto federal sobre las primas de seguros. Esta mayor amplitud está en línea con lo establecido en el art. 26 del MCOCDE y del MCUSA, y con los CDI firmados en los últimos años al amparo de estos modelos.

En el apartado 2 del art. 27 se establece que la información recibida por un Estado contratante en virtud de lo establecido en este artículo tendrá carácter secreto en las mismas condiciones que cualquier otra información de naturaleza fiscal obtenida por ese Estado contratante conforme a su derecho interno¹⁰³⁸. Dicha información únicamente podrá comunicarse a las autoridades administrativas y judiciales competentes que intervengan en la gestión o recaudación de los impuestos. Asimismo, este párrafo establece que la información únicamente podrá utilizarse para las actividades relativas a la aplicación efectiva de los impuestos mencionados en el apartado 1, la persecución del incumplimiento o la resolución de recursos relativos a los mismos, a menos que, con el consentimiento escrito del Estado que facilita la información, se autorice la utilización de dicha información a otros efectos permitidos por las disposiciones de un acuerdo de asistencia mutua en vigor entre los Estados contratantes¹⁰³⁹.

Las únicas limitaciones al principio de intercambio de información y asistencia mutua mencionado en el párrafo primero vienen establecidas en el párrafo 3 de este artículo que establece que dicho principio no podrá interpretarse en el sentido de obligar a un Estado contratante a: "a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación y práctica administrativa, o las del otro estado contratante; b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal o las del otro estado contratante; c) suministrar información que releve un secreto empresarial, industrial, comercial o profesional, o un procedimiento industrial, o información cuya comunicación sea contraria al orden público."

¹⁰³⁸ La normativa interna está contenida en el Art. 95 LGT en España y en la Sección 6103 del *USTC*.

¹⁰³⁹ En la nueva redacción del art. 26 del MCOCDE publicada en 2014 se permite la utilización de dicha información tributaria, recibida por un Estado contratante, para otra finalidad de la tributaria, cuando la utilización está autorizada por las leyes de ambos Estados y el Estado que proporciona la información autorice tal utilización. Ver 2014 *Update to the OECD Model Tax Convention* en www.oecd.org

Las limitaciones del párrafo 3 están matizadas por lo establecido en el párrafo 5, conforme al cual estas limitaciones no podrán interpretarse en el sentido de permitir a un Estado denegar el intercambio de información porque ésta obre en poder de bancos, entidades financieras o de cualquier persona que actúe en calidad representativa o fiduciaria.

La particularidad de este párrafo 5 está en que por medio del mismo se pretende evitar que se utilice por parte de uno de los Estados contratantes la normativa de protección de datos en general, o la normativa bancaria en particular, como justificación para denegar el intercambio de información con el otro Estado contratante. El secreto bancario a través de esta cláusula, por tanto, deja de ser una limitación al intercambio de información de datos entre los Estados. Asimismo, este párrafo también debe interpretarse en el sentido de que un Estado contratante está obligado a proporcionar al otro Estado información para poder identificar al beneficiario efectivo de los activos con respecto a los cuales se solicita la asistencia.

Resulta de especial relevancia el párrafo 4, ya que el mismo señala que, cuando un Estado solicite información del otro Estado, éste último utilizará todas las medidas necesarias para obtener la información solicitada, aun cuando este otro Estado no necesite esta información para sus fines tributarios¹⁰⁴⁰. Esta obligación estará sometida a las restricciones mencionadas en el párrafo 3 del artículo, pero estas restricciones no podrán utilizarse como base para denegar el intercambio de información por la ausencia de interés nacional en la misma.

Esta disposición puede tener consecuencias jurídicas y prácticas importantes, ya que obliga a un Estado a suministrar información al otro, aun cuando el primero pueda no tener interés en esa información porque, por ejemplo, en el mismo no exista una obligación tributaria por parte del sujeto pasivo por no estar el hecho imponible sujeto a tributación en ese Estado. Asimismo, esta cláusula abre la puerta a que exista esta obligación de intercambio y asistencia

¹⁰⁴⁰ Esta cláusula está basada en los arts. 27 MCOCDE y 26 MCUSA, que contienen una redacción muy similar, aunque el MCUSA se anticipó en incorporar esta cláusula. Ver ROSEMBUJ, Tulio, Intercambio internacional de información tributaria, *Servicio de Publicaciones y Ediciones de la Universitat de Barcelona*, 2004, págs. 46 a 48. Esta facultad también está prevista en la normativa interna española en el art. 177 ter.1 de la LGT.

administrativa, incluso en el caso de que el Estado requerido no tuviese interés en la información por haber prescrito la deuda tributaria conforme a su normativa interna.

En cuanto a la prescripción, la postura de la administración tributaria americana, expresada en la Explicación Técnica del MCUSA¹⁰⁴¹, es que resultan aplicables las disposiciones en materia de prescripción del Estado que efectúa la solicitud de información y asistencia administrativa, por lo que, en virtud de esta interpretación, el Estado que proporciona la información y asistencia estará obligado a suministrar esta información y asistencia, aun cuando la deuda tributaria haya prescrito conforme a su normativa interna.

El MCOCDE mantiene una posición similar al señalar en el texto del art. 27.5 (Asistencia en la recaudación de impuestos), y en los Comentarios al mismo¹⁰⁴², que deben aplicarse los plazos de prescripción del Estado requirente de la asistencia en la recaudación y no los plazos del Estado requerido. En los mismos Comentarios se indica que los Estados requeridos que acuerden seguir aplicando los plazos de prescripción de su legislación interna en las solicitudes de información y asistencia deberán modificar el texto de este apartado 5 del Modelo de Convenio¹⁰⁴³. Asimismo, en los Comentarios al art. 26 (Intercambio de información)¹⁰⁴⁴, actualizados en la modificación del MCOCDE de 2014, se mantiene la posición de que el plazo de prescripción no debe restringir la obligación de proporcionar la información solicitada por el Estado requirente.

Recordemos que la deuda tributaria tiene en EEUU un plazo de prescripción significativamente más alto que en España que puede llegar a ser de 3, 6 años o incluso llegar a no prescribir nunca¹⁰⁴⁵, mientras que en España dicho plazo en general es de 4 años¹⁰⁴⁶.

¹⁰⁴¹ Art. 26.3, *Technical Explanation MCUSA*, 2006, pág. 88.

¹⁰⁴² Comentarios MCOCDE, art. 27, párrafo 22, pág. 431.

¹⁰⁴³ Comentarios MCOCDE, art. 27, párrafo 23, pág. 432.

¹⁰⁴⁴ MCOCDE Commentaries, art. 26.4, paragraph 19.7: “*Thus, for instance, any restrictions on the ability of a requested Contracting State to obtain information from a person for domestic tax purposes at the time of a request (for example, because of the expiration of a statute of limitations under the requested State’s domestic law or the prior completion of an audit) must not restrict its ability to use its information gathering measures for information exchange purposes.*”

¹⁰⁴⁵ Sección 6501 *IRC* - ver apartado Prescripción de la deuda tributaria del Capítulo I.

¹⁰⁴⁶ Art. 66 *LGT*.

Conforme señala ROSEMBUJ, el Estado requirente, a diferencia de la prescripción local, no puede hacer valer sus derechos ante la ocultación en el extranjero, a menos que cuente con la asistencia informativa del otro Estado, por lo que la prescripción local no puede tener un efecto impeditivo para la solicitud de información por parte del Estado requirente respecto al tráfico externo¹⁰⁴⁷, aunque este autor está pensando en el plazo de prescripción local del mismo Estado requirente. A diferencia de la prescripción local, considera este autor que la situación es diferente en el ámbito internacional y que, en consecuencia, las reglas de la prescripción no deberían resultar aplicables, por cuanto que el Estado requirente no pudo adquirir el mínimo conocimiento del hecho lesivo producido en el otro Estado antes de la prescripción de la obligación tributaria¹⁰⁴⁸.

Conforme a otra interpretación de la doctrina, la existencia de mecanismos que permiten recabar la información de otros Estados genera dudas sobre la posición mantenida por ROSEMBUJ relativa al plazo de prescripción del Estado requirente¹⁰⁴⁹. Asimismo, hay otros autores que tampoco comparten el criterio de imprescriptibilidad en el ámbito internacional, por considerar que atenta contra el principio de seguridad jurídica al desvirtuar las garantías procedimentales y los derechos de defensa y participación de los contribuyentes en los procedimientos de requerimiento de información¹⁰⁵⁰.

Nosotros consideramos que las autoridades españolas no están obligadas a proporcionar información o asistencia sobre hechos imposables prescritos conforme a la normativa interna española, ya que no lo prevé expresamente el Convenio firmado con EEUU. En cuanto a la obligación que establece el Convenio de proporcionar información, aun cuando no sea de interés nacional para el Estado requerido, no se especifica en el texto del Convenio la causa de la ausencia de este interés nacional, por lo que esta obligación de proporcionar asistencia cuando no exista interés nacional no tiene por qué referirse a información prescrita. La

¹⁰⁴⁷ ROSEMBUJ, Tulio. *Intercambio internacional de información tributaria*, Edicions de la Universitat de Barcelona, 2004, pág. 103.

¹⁰⁴⁸ ROSEMBUJ, Tulio, cit., 2004, pág. 104.

¹⁰⁴⁹ MARTÍNEZ GINER, Luis Alfonso, *La protección jurídica del contribuyente en el intercambio de información entre los Estados*, Iustel, 2008, pág. 141.

¹⁰⁵⁰ MERINO ESPINOSA, María del Prado - NOCETE CORREA, cit., 2011, pág. 147.

ausencia de este interés nacional puede deberse simplemente a que el hecho económico no constituya hecho imponible en el Estado requerido.

El texto del MCOCDE en materia de recaudación prevé expresamente la situación en que la obligación tributaria haya prescrito en el Estado requerido, pero en los Comentarios al mismo se añade que, aquellos Estados que no deseen que la asistencia en materia de recaudación sea retroactiva, deban modificar el texto de esta cláusula para especificar esta limitación. Pues bien, el Convenio firmado por España con EEUU no ha seguido el texto del MCOCDE en esta materia, ya que no contiene la cláusula de asistencia en materia de recaudación. En cuanto a los Comentarios al MCUSA, que establecen la aplicación del plazo de prescripción del Estado requirente, no resultan en absoluto vinculantes para España, por ser simplemente una descripción de la posición de la administración americana en la materia.

Concordamos en que los intercambios retroactivos de información contradicen la presunción de irretroactividad de los Convenios contenida en el art. 28 de la Convención de Viena de Derecho de los Tratados¹⁰⁵¹. Estos intercambios de información podrían atentar contra el principio de seguridad jurídica, especialmente teniendo en cuenta la enorme extensión de los plazos de prescripción en EEUU. Recordemos que en determinados casos la deuda tributaria no prescribe nunca en aquel país. Asimismo, el intercambio de información prescrita conforme a la normativa interna del Estado requerido podría quedar contemplado en los supuestos del párrafo 3 del art. 26, que señala que no puede obligarse a un Estado contratante a adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación y práctica administrativa, o a suministrar información que no puede obtenerse sobre la base de su legislación o de su práctica administrativa normal.

En este sentido, hay que tener en cuenta que la obtención y el suministro de información deberán realizarse de acuerdo con los procedimientos y mecanismos previstos en la legislación interna del Estado requerido, del mismo modo que se haría si la obtención de información se efectuara para un supuesto interno¹⁰⁵². Ante la pregunta de si existe alguna limitación temporal

¹⁰⁵¹ CALDERÓN CARRERO, José Manuel, El control del fraude fiscal internacional a través del intercambio de información, *Working Papers n° 44*, Instituto de Estudios Económicos de Galicia, 2000, pág. 14.

¹⁰⁵² MARTÍNEZ GINER, Luis Alfonso, cit., 2008, pág. 142.

a la hora de obtener información solicitada por otro Estado, MARTÍNEZ GINER, en aplicación del art. 70.1 LGT¹⁰⁵³, que remite el plazo de exigencia de las obligaciones formales vinculadas a otras obligaciones tributarias al plazo de prescripción de la obligación tributaria principal, considera que la respuesta sería el plazo de cuatro años. Esta autor considera, por tanto, que sería aplicable el plazo de prescripción del Estado requerido.

En cuanto al argumento de la imprescriptibilidad de la obligación de información en el ámbito internacional fundamentada en el hecho de que el Estado requirente no haya tenido la posibilidad de conocer el hecho lesivo producido en el otro Estado, consideramos que carece de solidez cuando entre el Estado requirente y requerido exista un Convenio con cláusula de intercambio de información. El Estado requirente puede utilizar el mecanismo de intercambio de información antes de la prescripción de la deuda tributaria en el Estado requerido, de la misma manera que en el ámbito local el Estado requerido deberá solicitar la información del contribuyente cuando carezca de la misma y tenga sospechas de comportamiento ilícito.

En otro orden de cosas, la principal barrera al intercambio de información de interés tributario, cuando la deuda tributaria haya prescrito conforme a la normativa de uno de los Estados contratantes, estará en la falta de documentación probatoria, por cuanto que normalmente el plazo de obligación de conservación de la documentación¹⁰⁵⁴ está relacionado con el plazo de prescripción de la deuda tributaria.

¹⁰⁵³ Art. 70.1 LGT: “1. Salvo lo dispuesto en los apartados siguientes, las obligaciones formales vinculadas a otras obligaciones tributarias del propio obligado sólo podrán exigirse mientras no haya expirado el plazo de prescripción del derecho para determinar estas últimas.”

¹⁰⁵⁴ Art. 29 LGT. En el caso español la obligación general será de cuatro años, aunque existen algunos plazos más amplios en las normas del IS (compensación de bases imponibles de ejercicios anteriores) y del IVA (bienes de inversión sujetos a un periodo de regularización). El art. 70.1 LGT señala que las obligaciones formales vinculadas a otras obligaciones tributarias del propio obligado sólo podrán exigirse mientras no haya expirado el plazo de prescripción del derecho para determinar estas últimas. El art. 70.2 añade que, a efectos del cumplimiento de las obligaciones tributarias de otras personas o entidades, las obligaciones de conservación y suministro de información previstas en el artículo 29 deberán cumplirse en el plazo previsto en la normativa mercantil o en el plazo de exigencia de sus propias obligaciones formales al que se refiere el apartado anterior, si este último fuese superior.

En cuanto al ámbito temporal¹⁰⁵⁵, consideramos que la obligación de intercambio de información y asistencia mutua prevista en la forma descrita en este artículo únicamente resultará aplicable a los ejercicios fiscales que comiencen desde la fecha de entrada en vigor del Protocolo, a tenor de lo establecido en art. XV del Protocolo de 2013¹⁰⁵⁶. Las solicitudes de información y asistencia correspondientes a ejercicios anteriores a su entrada en vigor deberán hacerse conforme a los procedimientos más limitados descritos en el art. 27 del CDI de 1990¹⁰⁵⁷. La interpretación que efectuamos es consistente con lo establecido en el art. 28 de la Convención de Viena sobre el derecho de los tratados, que establece la irretroactividad de los tratados, salvo que una intención diferente se desprenda del tratado o conste de otro modo.

En consecuencia, las autoridades españolas no estarán obligadas a proporcionar información relativa al Impuesto de Patrimonio o Impuesto sobre el Valor Añadido correspondientes a ejercicios anteriores a la entrada en vigor del Protocolo de 2013, por cuanto que el CDI de 1990 únicamente preveía intercambio de información y asistencia cuando fuese relativa a los impuestos comprendidos en el Convenio de 1990.

Asimismo, las autoridades españolas no estarán obligadas a proporcionar información relativa a ejercicios fiscales que a la entrada en vigor del Protocolo de 2013 estuviesen prescritos conforme a la normativa española, pero no hubiesen prescrito conforme a la ley fiscal americana, por cuanto que en el CDI de 1990 no existía la cláusula que obligaba a un Estado a proporcionar la información tributaria que el Estado suministrador de la información no necesitase para sus fines tributarios.

¹⁰⁵⁵ Para más detalles sobre el ámbito temporal del intercambio de información, ver CALDERÓN CARRERO, José Manuel, cit., 2012, pág. 770.

¹⁰⁵⁶ Art. XV.2 Protocolo de 2013: “Este Protocolo entrará en vigor una vez transcurrido el plazo de tres meses tras la fecha de la última de las Notas a las que se refiere el apartado 1 y sus disposiciones surtirán efecto: (...) (c) en todos los restantes casos, desde la fecha, inclusive, en la que el Protocolo entre en vigor”.

¹⁰⁵⁷ El MCUSA contiene una cláusula (art. 28.3) que establece que la obligación de intercambio de información y asistencia administrativa sea efectiva en la fecha de entrada en vigor del convenio con independencia del ejercicio fiscal al que se refiera la solicitud de información. Esta cláusula no ha sido recogida en el Protocolo de 2013, por lo que la no inclusión de la misma resultaría un argumento adicional a favor de la interpretación que mantenemos sobre la entrada en vigor en este artículo.

EEUU mantiene una postura diferente sobre el ámbito temporal del Convenio, expresada en el MCUSA¹⁰⁵⁸, ya que en el mismo manifiesta que, una vez haya entrado en vigor el Convenio, podrá exigirse el intercambio de información, conforme a la nueva cláusula, con respecto a ejercicios anteriores a su entrada en vigor. El modelo americano contiene un párrafo específico en el artículo 28, relativo a la entrada en vigor del Convenio, en el que se contempla expresamente la aplicación de esta obligación de intercambio de información a ejercicios anteriores a su entrada en vigor¹⁰⁵⁹. No obstante, un párrafo de esta naturaleza no consta en el Convenio firmado con España.

El MCOCDE se pronuncia en línea con el modelo americano, al señalar que nada en el convenio impide la aplicación de las disposiciones del artículo al intercambio de información existente con antelación a la entrada en vigor del Convenio, siempre que la asistencia en relación a esta información se suministre después de la entrada en vigor del Convenio¹⁰⁶⁰.

No obstante la posición de los modelos de convenio, mantenemos la postura de que la solicitud de información y asistencia mutua no puede realizarse con carácter retroactivo, por cuanto que el Protocolo de 2013 no establece ninguna excepción al criterio general de entrada en vigor del Convenio y la aplicación con carácter retroactivo sería contraria al art. 28 de la Convención de Viena.

En el párrafo 6 se impone a los Estados contratantes la obligación específica de proporcionar al otro Estado contratante, si éste lo solicitar expresamente, información en forma de declaraciones de testigos y copias autenticadas de documentos originales en la mismas condiciones que tales declaraciones y documentos puedan obtenerse conforme a la legislación y práctica del otro Estado contratante. En definitiva, se trata permitir a los Estados el intercambio de estos materiales para que puedan ser utilizados en procesos judiciales por las autoridades del Estado requirente. Esta cláusula, habitual en los CDI firmados por EEUU, en

¹⁰⁵⁸ MCUSA *Technical Explanation*, pág. 90.

¹⁰⁵⁹ El art. 28.3 del MCUSA establece que la obligación de intercambio de información y asistencia administrativa es efectiva en la fecha de entrada en vigor del convenio con independencia del ejercicio fiscal al que se refiera la solicitud de información.

¹⁰⁶⁰ MCOCDE, 2010, pág. 416.

la red convencional española solo tenemos constancia de su existencia en el CDI firmado con la India¹⁰⁶¹.

En el párrafo 7 se acuerda también asistencia mutua en el área de recaudación, aunque en este caso se limita específicamente a la recaudación de los importes que correspondan para asegurarse que un sujeto pasivo no disfrute indebidamente de las exenciones o los tipos reducidos previstos en el Convenio. La obligación de asistencia en este caso se limitaría a la recaudación de la diferencia entre lo efectivamente tributado por el sujeto pasivo que se ha beneficiado de las exenciones o tipos reducidos previstos en el Convenio y lo que le correspondería en ausencia de Convenio. Resulta esclarecedor el ejemplo contenido en los Comentarios técnicos al MCUSA¹⁰⁶².

Este artículo del Convenio no contiene ninguna referencia al plazo en el que uno de los Estados debe atender un requerimiento de información efectuado por el otro Estado. Ni el MCOCDE ni el MCUSA establecen un plazo máximo para proporcionar la información requerida. Es una cuestión que no resulta clara por cuanto que no ha recibido un pronunciamiento normativo expreso en los instrumentos jurídicos internacionales que regulan el intercambio de información tributaria¹⁰⁶³.

En el art. 20.1 del Convenio de Asistencia Mutua en Asuntos Fiscales de 2011¹⁰⁶⁴, firmado en el marco de la OCDE por más de sesenta países entre los que se encuentran España y EEUU, se señala que los Estados deberán atender los requerimientos de información lo antes posible. Asimismo, el art. 5.6 del Modelo de Acuerdo sobre intercambio de información tributaria de la OCDE también señala que la información deberá enviarse tan pronto como sea posible¹⁰⁶⁵.

¹⁰⁶¹ CALDERÓN CARRERO, JOSÉ MANUEL, cit., 2012, pág. 768.

¹⁰⁶² Comentarios MCUSA, pág. 89.

¹⁰⁶³ MARTÍNEZ GINER, Luis Alfonso, cit., 2008, pág. 149.

¹⁰⁶⁴ Convenio de Asistencia Mutua en Asuntos Fiscales que entró en vigor a 1 de junio de 2011. <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/ENG-Amended-Convention.pdf>

¹⁰⁶⁵ Art. 5.6 Modelo de Acuerdo sobre intercambio de información tributaria de la OCDE: “La autoridad competente de la Parte requerida enviará la información solicitada tan pronto como sea posible a la Parte requirente. Para garantizar la rapidez en la respuesta, la autoridad competente de la Parte requerida: a) acusará recibo por escrito del requerimiento a la autoridad competente de la Parte requirente y le comunicará, en su caso, los defectos que hubiera en el requerimiento dentro de un plazo de sesenta días a partir de la recepción del mismo; b) si la autoridad competente de la Parte requerida no hubiera podido obtener y proporcionar la

Este mismo artículo contiene una precisión adicional que establece que, en caso de que el Estado requerido no hubiera podido proporcionar la información en el plazo de 90 días, deberá comunicarlo al Estado requirente explicando los motivos de la imposibilidad. Aunque del tenor literal de este artículo este plazo de 90 días sólo opera en caso de imposibilidad de cumplimiento del plazo, MARTÍNEZ GINER señala que una interpretación extensiva y sistemática permitiría mantener que el plazo de 90 días opera en todo caso¹⁰⁶⁶.

El último párrafo del artículo del Convenio con EEUU alude a un acuerdo específico al que puedan llegar España y EEUU sobre el modo de aplicación de este artículo, incluido un acuerdo que garantice niveles de asistencia parejos entre los Estados. En el MCUSA se menciona expresamente que este acuerdo, entre otras disposiciones, podría incluir una referencia a los plazos de intercambio de información.

A falta de un acuerdo de esta naturaleza, opinamos que los Estados deberán proporcionar la información en un plazo razonable de tiempo y que dicho plazo vendrá enormemente condicionado por un criterio de reciprocidad en el atendimento de los requerimientos del otro Estado.

6.4.2. Derecho comunitario

En el ámbito del intercambio de información y asistencia mutua, consideramos oportuno efectuar una breve referencia a la Directiva europea sobre fiscalidad del ahorro de 2003¹⁰⁶⁷, que ha sido parcialmente modificada por la reciente Directiva europea sobre la fiscalidad del ahorro de 24 de marzo de 2014¹⁰⁶⁸, así como la Directiva europea sobre cooperación

información en el plazo de noventa días a partir de la recepción del requerimiento, incluido el supuesto de que tropiece con obstáculos para proporcionar la información o se niegue a proporcionarla, informará inmediatamente a la Parte requirente, explicando las razones de esa imposibilidad, la índole de los obstáculos o los motivos de su negativa”.

¹⁰⁶⁶ MARTÍNEZ GINER, Luis Alfonso, cit., 2008, pág. 153.

¹⁰⁶⁷ Directiva 2003/48 de 3 de junio de 2003 que puede localizarse en <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2003:157:0038:0048:EN:PDF>

¹⁰⁶⁸ Directiva 2014/48 de 24 de marzo de 2014 que puede localizarse en <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014L0048&from=EN>

administrativa en el ámbito de la fiscalidad de 2011¹⁰⁶⁹. Por medio de las Directivas sobre fiscalidad del ahorro se pretende garantizar que los rendimientos del ahorro en un Estado miembro pagados en beneficio de una persona física residente en otro Estado miembro estén sujetos a imposición en el Estado de residencia¹⁰⁷⁰.

Asimismo, en el marco de intercambio de información, hay que mencionar la recientemente aprobada Directiva europea de 9 de diciembre de 2014¹⁰⁷¹ sobre intercambio automático de información fiscal entre los Estados miembros de la UE que debe trasponerse a los ordenamientos jurídicos nacionales antes del 1 de enero de 2016¹⁰⁷². Esta directiva, que modifica parcialmente la de 2011, establece un sistema de intercambio sistemático y regular de información sobre los activos financieros cuyos titulares sean residentes de otros Estados de la UE. Serán las entidades financieras de cada estado miembro las que estarán obligadas a obtener esta información, conforme a los procedimientos contenidos en los Anexos I y II de la Directiva, y proporcionarla a la administración tributaria de su Estado, que será la que la proporcionará al país de residencia del titular de dichos activos.

6.4.3. *Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA)*

En este marco de cooperación e intercambio de información, hay que destacar especialmente la aprobación por parte de EEUU de la *Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA)* de 2011¹⁰⁷³. Esta norma fue realmente aprobada como parte de la *Hiring Incentives Employment (HIRE) Act*, de 18 de marzo de 2010, que añadió un nuevo capítulo al *US Tax Code* en el que

¹⁰⁶⁹ Directiva 2011/16 de 15 de febrero de 2011 que puede localizarse en <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:32011L0016&from=en>. Sobre esta materia se puede consultar TOVILLAS MORÁN, José María, La dimensión aplicativa de la Directiva comunitaria de intercambio de información tributaria, *Quincena Fiscal*, núm. 10/2013; GARCÍA DE PABLOS, Jesús Félix. El intercambio de información internacional de naturaleza tributaria: la Directiva 2011/16/UE. CISS. Núm. 77 Julio-Agosto 2013.

¹⁰⁷⁰ LAMPREAVE MÁRQUEZ, Patricia, cit, 2013, pág. 31 y ss.

¹⁰⁷¹ Directiva europea de 9 de diciembre de 2014 que puede localizarse en <http://www.boe.es/doue/2014/359/L00001-00029.pdf>

¹⁰⁷² Esta directiva da unos plazos a las entidades financieras para que pueden aplicar los procedimientos previstos en la misma para las cuentas preexistentes en función del importe de las mismas. El intercambio automático de información está previsto que se inicie a más tardar a 30 de septiembre de 2017 (salvo en el caso de Austria, que es el 30 de septiembre de 2018).

¹⁰⁷³ *Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA)*, de 18 de marzo 2010, compilada en las Secciones 1471-1474 del *US Tax Code*.

se incluyen las cuatro Secciones que regulan las obligaciones de información que *FATCA* impone a las entidades financieras extranjeras.

Comúnmente se le conoce como *FATCA* por cuanto que hubieron varios proyectos de ley que utilizaron esta denominación antes de su aprobación definitiva como parte de la *HIRE Act* de 2010 mencionada. Por medio de esta última, se aprobaron unas medidas de gasto público encaminadas a la reactivación de la economía nacional, así como unas medidas recaudatorias que compensaban las de gasto público, entre las cuales se encontraba los preceptos de *FATCA*. La entrada en vigor de las obligaciones de suministro de información que *FATCA* impone a las entidades financieras se ha retrasado varias veces por las dificultades técnicas que su aplicación comportaba, hasta que finalmente se han hecho efectivas a partir del 1 de julio de 2014 referidas al ejercicio 2013.

FATCA nace en un entorno de sensibilización por parte de algunos legisladores y de las autoridades fiscales americanas hacia la necesidad de adoptar medidas efectivas para la identificación de activos ocultos titularidad de nacionales y residentes americanos en entidades financieras en el extranjero (*off-shore accounts*) que sustituyan a los mecanismos vigentes hasta entonces basados en la declaración voluntaria del sujeto pasivo o en la solicitud rogada por parte de las autoridades fiscales norteamericanas¹⁰⁷⁴. La particularidad de *FATCA* está en que se trata de un acuerdo elaborado por EEUU, pero con efectos extraterritoriales¹⁰⁷⁵.

Las iniciativas mencionadas (*FATCA* y Directivas europeas) constituyen modelos de intercambio de información automática entre los países fuente y los países de residencia, en los que las entidades financieras juegan un papel esencial, ya que van a ser éstas las que proporcionarán la información requerida sobre las cuentas titularidad de residentes en el extranjero. Esta situación supone un cambio significativo con respecto a la situación existente hace unos años, conforme a la cual las entidades financieras únicamente ejercían una función de intermediación en la recopilación de información fiscal con respecto a las autoridades

¹⁰⁷⁴ Para el entorno y consideraciones que llevaron a la aprobación de *FATCA* ver el artículo de uno de los redactores de la norma HARVEY, J. Richard. *Offshore Accounts: Insider's Summary of FATCA and Its Potential Future*, *Villanova University School of Law, Public Law and Legal Theory Working Paper n. 24*, 2011.

¹⁰⁷⁵ LAMPREAVE MÁRQUEZ, Patricia, *Los Acuerdos FATCA: El control fiscal de las cuentas off-shore. Informes USA n° 16*, Instituto Franklin, Universidad de Alcalá de Henares, 2014.

fiscales nacionales del país en el que estaban domiciliadas. Con estos nuevos modelos, la función de las entidades financieras se extiende al ámbito de la cooperación internacional en materia fiscal. En definitiva, los modelos actuales de cooperación internacional en materia de intercambio de información fiscal exigen que las entidades financieras asuman un papel muy activo, ya sea como agentes retenedores o como suministradores de información¹⁰⁷⁶.

Por medio de *FATCA*, EEUU establece un mecanismo de intercambio de información automático a través de los cuales se impone a las entidades financieras extranjeras la obligación de proporcionar a la Hacienda norteamericana información sobre el saldo de las cuentas y depósitos, el valor de los activos, dividendos, intereses y otros rendimientos de activos financieros situados en el extranjero titularidad de sus clientes que sean nacionales y residentes americanos y, por ende, sujetos por obligación personal en EEUU¹⁰⁷⁷.

FATCA inaugura una etapa de imprevista radicalidad en la práctica del intercambio de información internacional, impulsando la transferencia de información automática entre los países sobre la base de obligaciones impuestas a los intermediarios financieros¹⁰⁷⁸. A través de *FATCA*, al establecerse un mecanismo de intercambio de información automático en lugar de rogado, EEUU se aleja de los parámetros y directrices propios de la OCDE para aproximarse más a las tendencias que regulan el intercambio de información en el marco de la UE¹⁰⁷⁹.

No obstante, dificultades de índole práctico, legitimidad jurídica (la normativa interna de la mayoría de los países contiene restricciones en materia de protección de datos que prohíben o restringen este intercambio de información directa), y la falta de poder jurisdiccional de las autoridades americanas para verificar el cumplimiento de los acuerdos con las entidades

¹⁰⁷⁶ GRINBERG, Itai, cit., 2012, pág. 343.

¹⁰⁷⁷ La información que debe ser suministrarse está contemplada en la Sección 1471 (c) *USTC* y art. 2 del Acuerdo entre España y Estados Unidos de 2013. La Sección 1471 (C) se aplica únicamente a las entidades financieras extranjeras mientras que el art. 2 del Acuerdo tiene carácter bilateral y recoge las obligaciones de España y EEUU.

¹⁰⁷⁸ ROSEMBUJ, Tulio, *Principios globales de fiscalidad internacional*, El Fisco, 2013, pág. 106.

¹⁰⁷⁹ LAMPREAVE MÁRQUEZ, Patricia. El intercambio de información sobre las rentas del ahorro desde una perspectiva global y su adaptación al Convenio para evitar la doble imposición entre los Estados Unidos y España. *Impuestos nº 11/2013*, 2013, pág. 83.

financieras extranjeras, hacían prácticamente imposible que EEUU pudiera imponer el cumplimiento de *FATCA* sin la colaboración activa de otras naciones¹⁰⁸⁰.

La constatación de esta situación llevó a EEUU a firmar con varios países (entre ellos España) acuerdos bilaterales de intercambio de información que facilitan y legitiman, desde un punto de vista jurídico, a las entidades financieras extranjeras el cumplimiento de los requerimientos de *FATCA*, y que sustituyen al acuerdo de colaboración que estas entidades extranjeras debían firmar directamente con las autoridades fiscales norteamericanas en el diseño inicial de la *HIRE Act*. Asimismo, estos acuerdos imponen unas obligaciones recíprocas de información al permitir a los gobiernos extranjeros (entre ellos, España) obtener información sobre sus residentes de la que disponen las entidades financieras norteamericanas.

En el caso español, se ha firmado un Acuerdo entre España y EEUU para la mejora del cumplimiento fiscal internacional y la implementación de *FATCA* a 14 de mayo de 2013¹⁰⁸¹, en cuya parte expositiva se hace una referencia explícita al art. 27 del CDI, que ha entrado en vigor a 9 de diciembre de 2013, fecha de la última de las notificaciones emitidas por los Estados firmantes informando de que se han cumplido los procedimientos internos para la entrada en vigor del Acuerdo.

Desde esta fecha las entidades financieras españolas deberán suministrar con carácter anual a la AEAT información relativa a activos financieros titularidad de nacionales y residentes norteamericanos, y las autoridades españolas proporcionarán esta información a las autoridades fiscales norteamericanas (*IRS*), conforme al proceso establecido en este acuerdo. El mismo proceso deberán seguir las entidades financieras norteamericanas con respecto a los activos financieros titularidad de residentes españoles, aunque los datos que el *IRS* está obligado a proporcionar son significativamente menores que los que debe suministrar la

¹⁰⁸⁰ MORSE, Susan C, Ask for help, Uncle Sam: The future of global tax reporting, *57 Villanova Law Review* 529, 2012, pág. 537.

¹⁰⁸¹ El acuerdo firmado con España es de 14 de mayo de 2013 y puede localizarse en <http://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/FATCA-Agreement-Spain-5-14-2013.pdf> en inglés y en http://www.congreso.es/public_oficiales/L10/CORT/BOCG/A/BOCG-10-CG-A-202.PDF en español. BOE: 1 de julio de 2014.

AEAT. El plazo para proporcionar esta información es de 9 meses desde el fin del año natural, siendo 2013 el primer ejercicio fiscal con respecto al cual deberá suministrarse la información.

Los Acuerdos para la implementación de *FATCA* como el firmado con España se basan en unos modelos preparados por las propias autoridades fiscales norteamericanas que establecen el marco legal para este intercambio de información¹⁰⁸². Conforme al Modelo I, las entidades financieras del país extranjero suministran la información a sus autoridades fiscales nacionales (AEAT, en el caso español) y son estas autoridades fiscales las que proporcionan la información directamente a las autoridades fiscales americanas. Conforme al Modelo II, el país extranjero se compromete a permitir que las entidades financieras del mismo compartan esta información directamente con las autoridades fiscales norteamericanas, y a proporcionar cierta información directamente bajo petición.

El Modelo I es un modelo intergubernamental que establece obligaciones recíprocas de información entre EEUU y el otro país firmante. El art. 4 del Acuerdo entre España y EEUU de 2013 mencionado anteriormente contiene la aplicación de *FATCA* a las entidades financieras españolas conforme al Modelo I, que es el modelo que han firmado la mayor parte de los países de nuestro entorno¹⁰⁸³. Por tanto, si bien *FATCA* es una norma de derecho interno de EEUU, la legitimidad jurídica del intercambio de información con España estaría fundamentada en este Acuerdo de 2013.

En virtud de los acuerdos firmados conforme al Modelo I, serán las autoridades fiscales de cada país las responsables de recopilar la información de la que disponen las entidades financieras sobre los residentes (y nacionales en el caso de ciudadanos americanos) del otro país (personas físicas y jurídicas), y hacerla llegar con carácter anual a las autoridades fiscales del otro país.

¹⁰⁸² Los modelos de convenio *FATCA* pueden localizarse en <http://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Pages/FATCA.aspx#ModelAgreements>.

¹⁰⁸³ La lista actualizada de países firmantes, así como los convenios firmados, puede localizarse en <http://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Pages/FATCA-Archive.aspx>. A octubre de 2014, 40 países han firmado el Modelo I y 4 el Modelo II. Asimismo, hay 57 países adicionales que han llegado a unos acuerdos de intercambio de información que en sustancia son similares a los contenidos en los Modelos I (48 países) y II (9 países). Por tanto, estamos hablando de alrededor de un centenar de países los que han firmado acuerdos con Estados Unidos conforme a los modelos de *FATCA* o al amparo de lo que establece *FATCA*.

No obstante el carácter bilateral de los acuerdos firmados al amparo de los modelos de *FATCA*¹⁰⁸⁴, las obligaciones de investigación e intercambio de información son significativamente más onerosas para España que para EEUU en cuanto a los procesos a seguir por parte de las entidades financieras y, en menor medida, en cuanto a los datos a suministrar¹⁰⁸⁵. La limitación en la información que debe proporcionar EEUU¹⁰⁸⁶ como parte de estos acuerdos se debe a las restricciones que la normativa interna norteamericana impone al acceso a determinados datos¹⁰⁸⁷.

Resulta sorprendente que el Acuerdo de 2013 firmado con España contenga un anexo de 12 páginas con el procedimiento detallado a seguir por las entidades financieras españolas para identificar los activos financieros de los que sean titulares las personas físicas y jurídicas norteamericanas (nacionales y residentes de EEUU) en España, pero no contenga un anexo equivalente con el procedimiento que deban seguir las entidades financieras norteamericanas para identificar activos financieros de los que sean titulares en EEUU personas físicas y jurídicas residentes de España.

Para compensar este desequilibrio en el nivel de obligaciones, el art. 6.1 del Acuerdo de 2013 recoge un compromiso futuro de reciprocidad por parte de EEUU en el intercambio de información con España para lograr un nivel equivalente en la reciprocidad del intercambio de información con España. Con ello el texto del Acuerdo indica claramente que las obligaciones de información que ambos países asumen en el mismo no son equivalentes.

¹⁰⁸⁴ Algunos autores incluso han cuestionado el carácter bilateral de estos acuerdos. Ver Morse, Susan C. Why FATCA Intergovernmental Agreements bind the US Government. *Tax Notes International*. 2013, pág. 245.

¹⁰⁸⁵ La información que debe obtenerse e intercambiarse está recogida en el art. 2.2 del Acuerdo. España debe proporcionar la siguiente información: datos identificación del titular, número de cuenta, datos identificación entidad financiera, saldo o valor de la cuenta, intereses, dividendos, ganancias de capital y otras rentas percibidas por el titular. EEUU, además de los datos de identificación del titular, cuenta y entidad financiera, debe suministrar el importe de intereses y dividendos y de otras rentas, siempre que estén sujetas a comunicación conforme a los capítulos 3 ó 61 del IRC. En el caso de EEUU, no se solicita información sobre saldos o valor de las cuentas, ya que, salvo para determinados productos, esta información no se proporciona por las entidades financieras a las autoridades fiscales americanas.

¹⁰⁸⁶ El reglamento TD 9584 *Final Deposit Interest Reporting Regulation* http://www.irs.gov/irb/2012-20_IRB/ar07.html contiene la información que debe proporcionar Estados Unidos. Asimismo, la instrucción Revenue Procedure 2012-24 contiene la lista de países con los que Estados Unidos tiene firmado un CDI con cláusula de intercambio de información o un acuerdo de intercambio de información y con los que se comparte la información requerida por FATCA. <http://www.irs.gov/pub/irs-drop/rp-12-24.pdf>.

¹⁰⁸⁷ MORSE, Susan C, cit., 2013, pág. 245.

Como medida coercitiva para asegurar la efectividad de la norma, *FACTA* impone una retención del 30% en las rentas y determinados ingresos que deban percibir desde EEUU las entidades financieras extranjeras que no firmen un acuerdo con las autoridades fiscales norteamericanas para proporcionar a dichas autoridades información sobre las cuentas y demás activos financieros que sean titularidad de nacionales y residentes norteamericanos en el extranjero.

La existencia de un acuerdo de intercambio de información entre las autoridades de los países firmantes (como el firmado con España) excluye de la imposición de esta sanción (retención) a las entidades financieras residentes en ellos. Nótese que ha sido por vía reglamentaria en EEUU que se ha establecido la posibilidad de sustituir los acuerdos, entre las entidades financieras y la administración fiscal norteamericana previstos en *FATCA*, por acuerdos entre los Estados.

FATCA supone un cambio significativo en la utilización del mecanismo de la retención en la fuente, que pasa de ser un mecanismo para asegurar el cumplimiento de la normativa fiscal, a un instrumento punitivo o de coerción para obligar a las entidades financieras de otros países a intercambiar información con las autoridades norteamericanas¹⁰⁸⁸. Si bien el texto de la norma utiliza el término retención (*withholding tax*), realmente se trata de una sanción encaminada a imponer a las entidades financieras extranjeras la obligación de proporcionar información a las autoridades fiscales norteamericanas¹⁰⁸⁹.

Consideramos que desde un punto de vista estrictamente jurídico, la existencia de esta sanción supone una violación implícita de los CDI firmados por EEUU, ya que, en caso de que no exista un acuerdo de intercambio de información o, a falta del mismo, en caso de que no se proporcione la información requerida por *FATCA* directamente por las entidades financieras, esta norma establece que se aplicará una retención del 30% en las rentas de fuente norteamericana percibidas por una entidad financiera extranjera, en lugar de los tipos

¹⁰⁸⁸ DIZDAREVIC, Melissa A, The FATCA provisions of the Hire Act: Boldly going where no withholding has gone before, *79 Fordham Law Review*, 2011, pág. 2967.

¹⁰⁸⁹ GRINBERG, Itai, cit., 2012, pág. 334.

impositivos reducidos previstos en los CDI firmados por EEUU. Dicho de otro modo, el cumplimiento de las obligaciones de intercambio de información previstas en *FATCA* se convierte *de facto* en condición para la aplicación de los tipos impositivos de los tratados. Algún autor ha manifestado que *FATCA* es un claro ejemplo tanto de aplicación extraterritorial de la ley como de derogación o *tax treaty override*¹⁰⁹⁰.

Los tratados para evitar la doble imposición contienen cláusulas que establecen tipos impositivos reducidos en función de la clase de rentas, así como cláusulas de intercambio de información entre los países firmantes del convenio, pero estas cláusulas no son condición para la aplicación de dichos tipos.

Desde un punto de vista del derecho de los tratados¹⁰⁹¹, consideramos que las disposiciones de *FATCA* deberían haberse incorporado como una modificación en cada uno de los CDI vigentes a través del correspondiente protocolo. En general, los acuerdos firmados al amparo de *FATCA* son simples acuerdos de intercambio de información, tienen unas formalidades y requisitos diferentes que los CDI y, en cualquier caso, no contemplan la existencia de un tipo de retención sancionador del 30% en caso de incumplimiento de las obligaciones por parte de uno de los Estados. Dicha retención está únicamente contenida en la norma norteamericana.

FATCA ha sido largamente criticada por el alcance extra-territorial de la norma¹⁰⁹², el coste administrativo que supone para las entidades financieras extranjeras, la complejidad de sus disposiciones, y la utilización de la retención en la fuente como mecanismo sancionador¹⁰⁹³. EEUU ha utilizado su poder político y económico para imponer su propio modelo automático de intercambio de información a través de la aprobación de una ley que infringe el principio de territorialidad y que afecta a la soberanía fiscal de otras naciones¹⁰⁹⁴. Los convenios bilaterales firmados al amparo de *FATCA* atenuarían estas consideraciones y legitimarían *FATCA* al

¹⁰⁹⁰ PEDIADITAKI, Tonia, FACTA and Tax Treaties: Does it really take two to tango? *European Taxation*, Vol. 53, nº 9, 2013, pág. 429.

¹⁰⁹¹ Art. 39 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados.

¹⁰⁹² FUSTER GÓMEZ, Mercedes – LEDERMAN, Alan, Las nuevas medidas fiscales internacionales adoptadas en España en relación con la evasión fiscal y la reducción del déficit público, *Quincena Fiscal Aranzadi 4*, febrero II-2014, pág. 30.

¹⁰⁹³ SCHNEIDER, Bernard, 2012, cit., pág. 37.

¹⁰⁹⁴ Para más información, ver MOLDENHAUER, David T, *FATCA and Fiscal Sovereignty*, *Tax Analysts*, 2011.

amparo del derecho internacional, aunque dichos convenios han sido más la expresión de la necesidad de evitar por parte de otras naciones una situación que hubiera provocado consecuencias no deseadas para las entidades financieras residentes en aquellos países que no hubiesen firmado esos convenios.

El alcance extraterritorial de *FATCA* se pone de manifiesto en la redacción del art. 4 del Acuerdo para la implementación de *FACTA* de 2013 conforme al cual se exonera a las entidades financieras españolas de la retención prevista en la sección 1471 del *USTC*, si España y la entidad financiera específica cumplen con las obligaciones previstas en los artículos 2 y 3 de dicho Acuerdo. No existe un artículo equivalente para las entidades financieras americanas, ya que éstas no están obligadas a suministrar ningún tipo de información conforme a *FATCA*, ya que esta norma va dirigida únicamente a las entidades financieras extranjeras.

Si bien el establecimiento de un mecanismo de intercambio de información automatizado es una medida acertada para evitar la evasión fiscal, entendemos que el establecimiento de un mecanismo de esta naturaleza debería haberse efectuado de manera consensuada en el marco de la OCDE u otro organismo internacional. Asimismo, también consideramos que las obligaciones de intercambio de información entre los Estados (realmente, entre EEUU y cada uno de los Estados firmantes) deberían tener carácter recíproco y EEUU debería proporcionar a las otras naciones el mismo nivel de información que solicita de ellos.

Resulta sorprendente que no se haya hecho ninguna mención específica de *FATCA* en el art. 27 del CDI, especialmente considerando que *FATCA* ya había sido aprobada cuando se firmó el Protocolo de 2013, aunque consideramos que la firma de un acuerdo de colaboración, como los firmados a raíz de *FATCA*, quedan cubiertos por la amplitud de la redacción de este artículo 27. Probablemente no se incluyó una referencia a *FATCA*, por cuanto que tampoco consta en el MCUSA vigente actualmente, ya que éste es anterior a su aprobación. No obstante, conforme hemos mencionado anteriormente, en la Exposición de Motivos del Acuerdo entre España y EEUU de 2013, sí que se menciona este art. 27.

Aunque *FATCA* estaba fundamentalmente dirigida a evitar la evasión fiscal por parte de ciudadanos norteamericanos residentes en EEUU que sean titulares de activos financieros en el extranjero, ha tenido un impacto desproporcionadamente mayor en los ciudadanos americanos que residen en el extranjero¹⁰⁹⁵. Conforme se señala en la exposición de motivos del reglamento que desarrolla *FATCA*, por medio de esta norma se pretende colocar a los contribuyentes norteamericanos que tienen acceso a oportunidades de inversión en el extranjero al mismo nivel que los contribuyentes que no tienen tal acceso, o que simplemente prefieren invertir en los EEUU, al someterlos al mismo régimen de transparencia informativa frente a las autoridades fiscales norteamericanas¹⁰⁹⁶.

En materia de titularidad de bienes en el extranjero, consideramos necesario efectuar una breve referencia a la obligación de información que en el ordenamiento jurídico español se estableció en 2012¹⁰⁹⁷, que impone a los contribuyentes la obligación de informar de los bienes de los que los residentes fiscales españoles sean titulares en el extranjero cuando el importe agregado por categoría de activos exceda de 50.000€¹⁰⁹⁸. La normativa española impone unas sanciones significativas y, por primera vez en el ordenamiento jurídico español vigente, establece la imprescriptibilidad de la deuda tributaria¹⁰⁹⁹. Esta obligación de información siguió a la declaración tributaria especial (también conocida como *amnistía fiscal*) instrumentada a través del Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público¹¹⁰⁰.

¹⁰⁹⁵ KIRSCH, Michael, 2014, cit., pág. 4.

¹⁰⁹⁶ *Treasury Department* 9610. *Code of Federal Regulations* 5873, 5874 (2013).

¹⁰⁹⁷ Disposición adicional decimoctava LGT introducida a través de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones de prevención y lucha contra el fraude; y Art 42 bis del RD 1065/2007, de 27 de julio, que contiene el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria incorporado a través del RD 1558/2012, de 15 de noviembre. BOE: 24 de noviembre de 2012.

¹⁰⁹⁸ Ver FERNÁNDEZ AMOR, José Antonio, Examen de la declaración de bienes sitos en el extranjero a través de los principios jurídicos de las obligaciones tributarias formales, *Crónica Tributaria* 1/2013, pág. 3-19. Este autor concluye que esta obligación comporta problemas con los principios de proporcionalidad, de limitación de costes indirectos, eficacia y seguridad jurídica. Este autor cuestiona también el cumplimiento del principio de reserva de ley, así como la técnica legislativa utilizada.

¹⁰⁹⁹ Art. 39.2 LIRPF modificado por la Ley 7/2012.

¹¹⁰⁰ Sobre este tema, ver HERRERA MOLINA, Pedro Manuel, El nuevo régimen de la regularización tributaria penal en la LGT y su relación con la amnistía fiscal, *Crónica tributaria* 3/2012, pág. 17-26.

Se trata en definitiva de iniciativas que forman parte de las actuaciones tomadas por los gobiernos en los últimos años encaminadas a evitar la evasión fiscal, fomentar la transparencia fiscal a nivel internacional y, en el caso de *FACTA*, el intercambio de información tributaria automática entre los Estados. La normativa española, instrumentada a través de la declaración efectuada a través del impreso 720, traslada al obligado tributario la obligación de proporcionar la información, en lugar de imponer una obligación de información a las entidades financieras.

6.4.4. Conclusión

El Protocolo de 2013 contiene un artículo de nueva redacción, en respuesta a la importancia que los temas de asistencia administrativa y cooperación en materia de fiscalidad internacional han alcanzado en los últimos años.

Siguiendo al MCOCDE, el intercambio de información se extiende a todos los impuestos que forman parte del ordenamiento jurídico de los Estados, a diferencia del Convenio de 1990 que se limitaba a los impuestos incluidos en el ámbito del Convenio.

Entre las particularidades de la nueva cláusula, destacan la eliminación del secreto bancario como una limitación al intercambio de información de datos entre los Estados, así como la obligación de intercambio de información entre los Estados, aun cuando el Estado que proporciona la información carezca de un interés nacional fiscal en la misma. El nuevo precepto prevé la colaboración entre los Estados en la preparación de la fase probatoria (obtención de declaraciones de testigos y copias autenticadas de documentos) y extiende la asistencia mutua al ámbito de la recaudación de los tributos.

Como consecuencia de esta cláusula, un Estado estará obligado a proporcionar la información requerida por el otro Estado, aun cuando se trate de una obligación tributaria que no constituya hecho imponible en el Estado requerido (por no existir el impuesto). Por otro lado, consideramos que la nueva cláusula no impone la obligación de intercambio de información

cuando haya prescrito la deuda tributaria conforme a la normativa interna del Estado requerido.

Asimismo, mantenemos la posición de que los mecanismos de asistencia previstos en el Protocolo de 2013 únicamente resultarán aplicables a los ejercicios fiscales que comiencen desde la fecha de entrada en vigor del Protocolo, por lo que para los ejercicios anteriores las solicitudes de información y asistencia deberán efectuarse al amparo de la normativa anterior.

Por al alcance de las obligaciones asumidas por ambos Estados en esta cláusula, y el posible conflicto que pueda suscitar con algunas de las normas internas de los Estados en materia de protección de datos y derechos individuales, consideramos necesario que ambos Estados firmen un acuerdo sobre el modo previsto de aplicar este artículo, conforme prevé el último párrafo de este artículo.

6.5. FUNCIONARIOS DIPLOMÁTICOS Y CONSULARES

Como es habitual en los Convenios suscritos por España, se incluye una cláusula al final del texto del mismo en la que se establece que las disposiciones del Convenio no afectan a los privilegios fiscales de que disfrutaban los agentes diplomáticos o consulares de acuerdo con los principios generales del derecho internacional u otros acuerdos especiales. Estos privilegios están contenidos en los artículos 34 y 37 de la Convención de Viena sobre relaciones diplomáticas de 18 de abril de 1961 y el art. 49 de la Convención de Viena sobre relaciones consulares de 24 de abril de 1963¹¹⁰¹.

Asimismo, hay que tener en cuenta lo establecido en los artículos 9 y 10 de la LIRPF. Conforme al art. 10.1, se considerará contribuyentes por este impuesto que tienen su residencia en el extranjero a los nacionales españoles que tengan su residencia habitual en el extranjero por su condición de miembros de misiones diplomáticas, oficinas consulares,

¹¹⁰¹ Estos artículos eximen en general en el Estado receptor, a los funcionarios diplomáticos y consulares y a sus familiares, de impuestos y gravámenes personales y reales nacionales, regionales y municipales, con la excepción de los impuestos indirectos, impuestos sobre bienes inmuebles y sucesiones.

organismos internacionales, y funcionarios que ejerzan empleo o cargo oficial en el extranjero. Conforme al art. 9.2, no se considerarán contribuyentes por este impuesto a los nacionales extranjeros que tengan su residencia habitual en España cuando esta circunstancia sea consecuencia de algunos de los supuestos previstos en el art. 10.1.

En el caso particular de EEUU, hay que mencionar lo establecido en la Resolución de la DGT de 9 de mayo de 2008. Conforme a dicha resolución, se consideran exentas del IRPF las retribuciones que perciban por sus servicios los empleados de las Oficinas Consulares de EEUU en España, salvo que posean la nacionalidad española sin poseer la nacionalidad de EEUU. Esta cláusula tiene su origen en el Tratado de Amistad y Relaciones Generales entre España y los Estados Unidos de América, de 30 de julio de 1902, en cuyo artículo XXVIII se establece la aplicación de la cláusula de nación más favorecida a los agentes consulares y sus empleados de ambos países. En la medida en que, tanto España como EEUU, tienen firmados convenios con el Reino Unido por el cual se exime de tributación a dichos agentes consulares y empleados, por la aplicación de la cláusula de nación más favorecida, se extiende dicho tratamiento a los empleados de las oficinas consulares de EEUU.

Algunos Convenios suscritos por España incorporan en su articulado la cláusula de nación más favorecida. El CDI España-USA no contiene ninguna cláusula de esta naturaleza incorporada en su texto, aunque esta cláusula puede estar incluida en un vehículo distinto como el Tratado mencionado en el apartado anterior y resultar el Convenio afectado por la misma¹¹⁰².

¹¹⁰² CUBERO TRUYO, Antonio / DÍAZ RAVN, Nicolás, 2012, cit., pág. 339.

CONCLUSIONES

I.- Sujeción por nacionalidad

Una vez analizado el régimen jurídico de los criterios de sujeción de las personas físicas en el ordenamiento jurídico norteamericano, los argumentos que se esgrimen para justificar la existencia de la sujeción por nacionalidad y la posición mantenida por la doctrina, consideramos que el principio de sujeción por nacionalidad constituye una particularidad cuya existencia en la actualidad no está justificada. Representa una excepción en el derecho comparado, que provoca situaciones de doble imposición, obliga a EEUU a negociar unas cláusulas particulares en los CDI que firma con otros Estados, y comporta un coste administrativo notable para los nacionales americanos (o titulares de doble nacionalidad) residentes en el extranjero.

Consideramos que los argumentos que tradicionalmente se han utilizado para explicar la sujeción por nacionalidad no tienen la solidez suficiente para fundamentar la existencia de este criterio y que existen argumentos de peso que justifican el cambio a un criterio de sujeción basado en la residencia, como sucede en los ordenamientos jurídicos de otras naciones.

El argumento de los beneficios, tesis principal que se utiliza para justificar la sujeción por nacionalidad, carece de sólidos fundamentos en la medida en que los beneficios que recibe un nacional residente en el extranjero son significativamente menores que los que recibe un extranjero residente en EEUU y, en cualquier caso, los limitados beneficios que puede recibir el nacional no residente no justifican el coste económico y administrativo que para el nacional americano residente en el extranjero supone la sujeción global de sus rentas.

Los argumentos de capacidad de pago y progresividad parten de un planteamiento erróneo, ya que, la aplicación de los mismos a los nacionales en general, da por supuesto que están en igualdad de condiciones los nacionales residentes en EEUU y los nacionales que residen en el extranjero. Resulta cuestionable que la conexión de los nacionales residentes en el extranjero con la sociedad americana sea tan sustancial que justifique la comparación de su capacidad

económica en igualdad de condiciones con la de los nacionales residentes. La realidad es que el Estado de residencia es el que está en mejores condiciones de valorar la capacidad económica de los individuos y, por tanto, el que mejor puede aplicar los principios de capacidad de pago y de progresividad.

La sujeción por nacionalidad quiebra el principio de equidad fiscal, al generar situaciones de doble tributación que no siempre se eliminan a través de los mecanismos existentes en los CDI y en la legislación interna de los Estados. A pesar de los avances que ha habido en los últimos años en materia de asistencia mutua e intercambio de información entre los Estados, la labor de control por parte de la administración tributaria es costosa, ineficiente e impracticable cuando se trata de nacionales residentes en el extranjero sin ningún tipo de conexión con sus países de origen, por lo que los niveles de incumplimiento, aunque imposibles de cuantificar, se estiman muy altos.

Proponemos la sustitución del régimen actual de sujeción, en el que coexisten los criterios de sujeción por nacionalidad y residencia, por uno en el que el único criterio de sujeción sea el de la residencia, en línea con lo que sucede en la práctica totalidad de ordenamientos jurídicos internacionales. El criterio de residencia responde a los criterios de beneficios, capacidad de pago, progresividad, equidad fiscal y eficiencia. Los nacionales americanos residentes en el extranjero estarían sujetos a tributación en EEUU únicamente por las rentas cuya fuente esté situada en EEUU, como sucede en la actualidad con los extranjeros no residentes.

El criterio de residencia debería ir acompañado de unas cautelas para limitar los cambios de residencia producidos por motivaciones exclusivamente de naturaleza fiscal y reducir el impacto recaudatorio del cambio de criterio de sujeción. Estas cautelas consistirían, en primer lugar, en el establecimiento de un periodo de tiempo de residencia extendida (sería razonable un plazo de 3 a 5 años), desde la fecha de cambio de residencia, durante el cual los nacionales americanos que trasladen su residencia al extranjero seguirían tributando en EEUU por sus rentas mundiales; y, en segundo lugar, en el mantenimiento del criterio de sujeción por nacionalidad cuando el traslado de residencia se hiciera a un país de baja o nula tributación, para lo cual debería establecerse una relación de países que tengan esta consideración.

La primera cautela permitiría seguir sujetando a tributación por sus rentas mundiales a los nacionales americanos que trasladasen su residencia al extranjero por un plazo reducido de tiempo, por entenderse que todavía mantienen la vinculación personal y económica con el país de origen que justificaría la sujeción a tributación. Esta cautela reduciría el impacto recaudatorio de la medida, desanimaría los traslados de residencia por consideraciones exclusivamente fiscales y limitaría la reacción adversa de la opinión pública ante un cambio legislativo de esta naturaleza.

La segunda cautela eliminaría las razones fiscales en la decisión de trasladar la residencia al extranjero, por cuanto que el nacional americano seguirá sujeto a tributación por sus rentas globales en EEUU cuando se trate de un país de nula o baja tributación. Cuando el traslado se produzca a un país que no tenga esta consideración, el nacional americano estará sujeto a un nivel de tributación similar, o generalmente superior, al existente en EEUU, partiendo de la premisa de que, en general, la presión fiscal en EEUU es inferior a la existente en los países del entorno de la OCDE.

En el caso de los nacionales americanos sujetos al régimen de residencia extendida por trasladar su residencia al extranjero por un plazo inferior al de 3-5 años, EEUU deberá eliminar la doble imposición a la que estarán sometidos estos contribuyentes, por cuanto que también estarán sujetos a tributación por sus rentas mundiales en el Estado de residencia, de la misma manera que, conforme a la normativa vigente, EEUU elimina la doble imposición de sus nacionales residentes en el extranjero.

Este régimen de sujeción por residencia debería ir acompañado de la eliminación del *foreign income and housing exemption*, que constituyen una excepción al principio de tributación universal establecido en la Sección 1 del *IRC*. Estas reducciones no tendrían sentido en el caso de nacionales americanos que han superado el periodo de residencia extendida mencionado, por cuanto que ya no estarían sujetos a tributación en EEUU. En el caso de los nacionales americanos que continuasen sujetos a tributación en EEUU por haber trasladado su residencia al extranjero por un plazo inferior, las rentas de los mismos estarían sujetas a tributación en las

mismas condiciones que los nacionales residentes, sin ningún tipo de exención derivada de su condición de nacional residente en el extranjero. La eliminación de estas exenciones contribuiría a reducir el impacto recaudatorio del cambio del criterio de sujeción.

Esta propuesta respondería a los principios de equidad fiscal, capacidad de pago y progresividad en la tributación de no residentes, por cuanto que la capacidad de pago de los residentes en el extranjero, y la consiguiente progresividad en los tipos impositivos, se determinaría en relación con los contribuyentes residentes del país donde tengan su domicilio fiscal y vínculos personales y económicos. Esta propuesta sería también coherente con la teoría de los beneficios, por cuanto que un nacional que lleva varios años residiendo en el extranjero no recibe beneficios de EEUU que tengan una entidad suficiente para justificar la sujeción de sus rentas globales. Por otro lado, un nacional que lleve un periodo breve de tiempo residiendo en el extranjero todavía recibe beneficios del Estado cuya nacionalidad detenta y, por tanto, la sujeción a tributación en el mismo estaría justificada.

El régimen propuesto simplificaría enormemente el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los nacionales americanos residentes en el extranjero y permitiría a la administración fiscal americana concentrar sus actividades de control e inspección en los residentes americanos, en lugar de hacerlo en residentes en el extranjero con respecto a los cuales se carece de verdadera capacidad de acción. En definitiva, esta propuesta permitiría a los nacionales americanos conservar la nacionalidad americana, sin tener que asumir una penalización fiscal por ello, y permitiría separar las consideraciones de naturaleza personal relativas a la conservación de la nacionalidad americana de aquellas de corte fiscal.

II.- Expatriation tax

Una vez analizado el régimen jurídico, las diferentes posiciones doctrinales y los argumentos utilizados por la doctrina para justificar la existencia del impuesto de expatriación, consideramos que este impuesto debería ser eliminado por cuanto que es contrario al principio de equidad fiscal, provoca situaciones de doble imposición no previstas en los CDI, el cálculo

del impuesto es complicado y sujeto a apreciaciones subjetivas, y la gestión y el control del cumplimiento del mismo es ineficiente e incluso impracticable cuando el sujeto pasivo carece de activos situados en EEUU. Asimismo, el escaso impacto recaudatorio de este impuesto no justifica su mantenimiento.

Los problemas de equidad fiscal se producen por cuanto que el régimen de expatriación se aplica únicamente a los nacionales (y residentes permanentes), por lo que este régimen da un tratamiento fiscal relativamente más favorable a los extranjeros que son residentes fiscales sin tener la condición inmigratoria de residentes permanentes, ya que éstos no estarán sujetos al régimen de expatriación, con independencia de la revalorización que hayan podido experimentar los activos de su propiedad durante el tiempo de residencia en EEUU. Tampoco están sujetos a este impuesto los extranjeros no residentes que sean titulares de activos en EEUU.

Este impuesto producirá situaciones de doble tributación cuando el sujeto pasivo residente en una nueva jurisdicción fiscal enajene los activos que han sido objeto de tributación previamente en EEUU por este impuesto. A menos que esté previsto en un Convenio, difícilmente el Estado de residencia va a permitir que el contribuyente se deduzca el impuesto de salida pagado en EEUU cuando enajene los activos, o va a reconocer una revalorización patrimonial que no tome como punto de partida el valor de adquisición inicial de estos activos. La situación más conflictiva se producirá cuando se trate de activos titularidad del sujeto pasivo, que renuncia a la nacionalidad (o residencia permanente), situados en el nuevo país de residencia, que hayan estado sujetos al impuesto de salida en EEUU, y que posteriormente sean enajenados por el sujeto pasivo ya residente en ese otro país.

La postura de la doctrina norteamericana es cuestionable porque fundamentalmente considera el marco jurídico de la renuncia a la nacionalidad (o residencia permanente) desde la perspectiva recaudatoria de la Hacienda norteamericana, y no desde una perspectiva tributaria general. Desde esta postura dominante de la doctrina, el impuesto de expatriación garantiza que la tributación y recaudación por las ganancias latentes de capital se produzca en EEUU. No obstante, los problemas de equidad y doble imposición surgen cuando se contemplan desde

la perspectiva del contribuyente. La revalorización del activo estará sujeta en cualquier caso a tributación en el momento de la enajenación, aunque sea otra administración tributaria la que recaude los impuestos correspondientes a la misma.

Consideramos que la eliminación de este impuesto debe ir acompañada de las mismas cautelas que hemos propuesto para los criterios de sujeción. El sujeto pasivo que abandona la nacionalidad (o residencia permanente) continuaría en todo caso sujeto a un régimen de residencia extendida de 3 a 5 años y, en caso de que el traslado se produjese a un país de baja o nula tributación, el individuo continuaría sujeto a tributación *sine die* en EEUU por sus rentas globales. Estas cautelas eliminarían las motivaciones de naturaleza fiscal en las renunciaciones de nacionalidad (o residencia permanente) que harían innecesaria la utilización de este impuesto de salida como mecanismo para desanimar los abandonos de nacionalidad (o residencia permanente) por motivaciones fiscales.

Consideramos que el Protocolo de 2013 debería haber incluido una referencia al régimen vigente de expatriación, así como haber contemplado las consecuencias que el impuesto de expatriación tiene para los antiguos nacionales (o residentes permanentes) que trasladan su residencia a España en materia de doble imposición. El principal problema proviene de la determinación de cuál debe ser para la administración fiscal española el valor de adquisición de unos activos que han estado sujetos a tributación por parte de la administración americana por la revalorización latente producida hasta la fecha de renuncia a la nacionalidad (o residencia permanente). Si la administración española toma como valor de adquisición el correspondiente a la adquisición inicial del activo, el sujeto pasivo estará sujeto a doble imposición. Si la administración española toma como valor de adquisición el de mercado en la fecha de abandono de la nacionalidad o residencia, la administración fiscal española sufrirá un quebranto económico.

Debería haberse aprovechado la modificación del Convenio para incluir una cláusula que permitiera al sujeto pasivo ajustar el valor de adquisición de los activos que en EEUU han sido objeto del impuesto de expatriación para evitar que se produzca una situación de doble

tributación en el momento de la enajenación de los mismos cuando el sujeto pasivo resida ya en España.

Esta cláusula debería redactarse de manera bilateral, de tal manera que también contemplara este tipo de ajuste cuando se trate de un impuesto similar exigido por España. Esta redacción daría cobertura al reciente impuesto de salida aprobado en España por la Ley 26/2014 contemplado en el art. 95 bis de la LIRPF.

En el caso de ambos impuestos de salida, consideramos que deberá ser el país de residencia el que deberá eliminar la doble imposición que se producirá por la aplicación de estos impuestos de salida, conforme a lo establecido en el art. 24 del CDI España-EEUU y siguiendo con la práctica internacional que exige al Estado de residencia la eliminación de la doble imposición.

III.- Tributación de extranjeros no residentes

La tributación de no residentes en EEUU presenta un tratamiento fiscal favorable con respecto a la tributación de nacionales residentes, ya que están exentos de tributación los intereses de las cuentas bancarias, los intereses de préstamos (que reúnan determinadas características) y las ganancias de capital. Asimismo, a pesar de existir un tipo general del 30% para las demás rentas, cuando éstas puedan considerarse como parte de una actividad económica (criterio que se aplica con gran flexibilidad), recibirán el mismo tratamiento que las rentas percibidas por residentes, por lo que se aplicarán los tipos ordinarios de la escala de gravamen. Este tratamiento más favorable explica, en parte, el establecimiento de un impuesto de salida que desanime los cambios de residencia por consideraciones fiscales.

IV.- Tax treaty overrides (Derogaciones)

Una vez estudiado el marco legal, la postura del órgano legislativo (Senado), la jurisprudencia y la doctrina (generalmente contraria a esta práctica, aunque algunos autores la justifican), concluimos que las *treaty overrides* constituyen una violación del principio *pacta sunt servanda*, quiebran el principio de seguridad jurídica internacional, constituyen un

incumplimiento de las obligaciones internacionales asumidas por EEUU en los tratados internacionales, comportan una infracción de lo establecido en la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados y, en consecuencia, son una práctica claramente contraria al derecho internacional.

A pesar de que las situaciones en que una disposición de un CDI haya sido derogada unilateralmente por una norma interna posterior no son habituales y que, en general, en los casos en que se ha producido se ha efectuado con la finalidad de sujetar a tributación determinados hechos imponibles que de otro modo hubieren quedado exentos, opinamos que EEUU debería renegociar los convenios internacionales de los que es parte mediante la inclusión de un protocolo adicional a los mismos cada vez que apruebe una ley interna que esté en contradicción material con los mismos.

Reconocemos que el principal obstáculo a la eliminación de las derogaciones lo constituye el hecho de que las mismas están permitidas por la normativa interna y por la interpretación que el Tribunal Supremo de EEUU ha efectuado de la Constitución americana. Por tanto, la validez de una disposición contenida en un tratado internacional que esté en contradicción con una norma interna posterior no podrá recurrirse ante un tribunal americano que, por aplicación de la ley y de la jurisprudencia, declarará la primacía de la norma interna posterior. Por tanto, el único recurso que le quedará al otro país firmante del tratado, será la denuncia del mismo, lo que no tenemos constancia de que haya sucedido en la práctica, debido al peso económico y político de EEUU.

En cualquier caso, la realidad es que los procesos y plazos de negociación de los CDI son tan dilatados que estos procesos y plazos complicarían, y en la práctica en algunos casos imposibilitarían, la aprobación de normas internas que contengan disposiciones en contradicción con los mismos. En todo caso, opinamos que la no habitualidad de las derogaciones es un argumento adicional para exigir una enmienda de los convenios existentes en lugar de permitir a EEUU actuar de modo unilateral en sus compromisos internacionales.

En vista de las características propias del derecho interno norteamericano, la única solución que en la práctica pueden adoptar otros países irá por la vía diplomática a través de la influencia que puede ejercerse a través de organismos internacionales (como la OCDE) para presionar a EEUU a limitar la utilización de las derogaciones a situaciones excepcionales que estén justificadas para evitar la evasión fiscal y, en aquellos casos de derogaciones más significativas, exigir la firma un protocolo que modifique los convenios existentes.

V.- Cláusula de salvaguarda

La cláusula de salvaguarda es un elemento esencial de los Convenios firmados por EEUU, que no consta en el MCOCDE y en los demás CDI firmados por España, por medio de la cual se faculta a los Estados contratantes a sujetar a tributación a sus nacionales y residentes, con independencia de lo acordado en el Convenio, aunque estas consecuencias quedan parcialmente mitigadas por las excepciones establecidas en esta cláusula.

Aun cuando esta cláusula está redactada de manera bilateral, la cláusula de salvaguarda está pensada para preservar el derecho de EEUU de sujetar a tributación a sus nacionales y residentes conforme a la normativa interna del país. En el caso de España, la referencia a los nacionales carece de efectos jurídicos, por cuanto que la nacionalidad no constituye criterio de sujeción en España.

Consideramos que es una cláusula anómala en un tratado internacional en la medida en que permite a los Estados contratantes aplicar a sus nacionales o residentes la normativa fiscal interna ignorando las disposiciones del Convenio y, por tanto, condiciona la eficacia de las disposiciones del tratado a su concordancia con la normativa fiscal interna de los países. Con la eliminación de la sujeción por nacionalidad mantenida en esta obra, la cláusula de salvaguarda sería esencialmente innecesaria y podría ser eliminada de los CDI en los que EEUU es parte contratante.

Debería haberse aprovechado la redacción del Protocolo de 2013 para modificar el apartado 1 del Protocolo anexo al Convenio de 1990 para adaptar dicha disposición al régimen de

expatriación vigente, ya que se refiere al régimen anterior a 2008. En cualquier caso, la utilización de la cláusula de salvaguarda para asegurarse la aplicación del impuesto de expatriación en su concepción vigente, no es necesaria, por cuanto que el hecho imponible tiene lugar mientras el contribuyente todavía detenta la nacionalidad o residencia permanente de EEUU, ya que el devengo se produce en el día anterior a la renuncia, por lo que el sujeto pasivo todavía estará sujeto por obligación personal a la jurisdicción fiscal estadounidense.

VI.- Impuestos comprendidos

En EEUU el Convenio se aplica a los impuestos federales sobre la renta de las personas físicas y sociedades, pero quedan excluidos los impuestos exigidos por otras subdivisiones políticas como los estados y municipios.

Si bien resulta loable que el Gobierno federal de EEUU tradicionalmente haya respetado en los tratados internacionales la soberanía fiscal de los estados que forman parte de la Unión, los agentes económicos extranjeros deberán valorar esta situación cuidadosamente, por cuanto que estos impuestos tienen una importancia significativa debido al impacto económico de los mismos. En el caso español, para evitar la doble imposición en las rentas sujetas a un impuesto sobre la renta estatal o municipal, deberá recurrirse a la legislación interna española.

VII.- Establecimiento permanente

El Protocolo de 2013 ha extendido a 12 meses el periodo necesario para constituir EP en el caso de obras de instalación o montaje, siguiendo lo que establecen el MCOCDE y MCUSA. Opinamos que es una medida acertada por cuanto que elimina la tributación en la fuente para las obras de instalación o montaje de duración inferior a 12 meses, en línea con la tendencia seguida por el nuevo Protocolo de eliminar o reducir la tributación en la fuente de la mayoría de las rentas.

Por otro lado, el Protocolo de 2013 continúa sin incluir disposición alguna que atienda a los desafíos que el desarrollo de las actividades empresariales a través del comercio electrónico,

que permite tener presencia comercial en un país (a través de una página web o de un servidor), presenta al concepto de EP y, en particular, a su condición de lugar fijo de negocios que requiere presencia física en un Estado. En este tema será necesario continuar guiándose por las directrices marcadas por la OCDE en los Comentarios al MCOCDE.

VIII.- Dividendos, intereses y cánones

Valoramos muy positivamente la reducción en el Protocolo de 2013 de la tributación de dividendos en sociedades participadas al reducir el tipo aplicable al 5%. Nos parece también muy afortunada la reducción al 10% de la participación requerida para que se apliquen los tipos más reducidos, así como la creación de un supuesto de exención total de tributación de los dividendos en la fuente en casos de participación superior al 80%.

Por medio de la exención de los dividendos en casos de empresas participadas se elimina la doble imposición, facilitando las inversiones internacionales en el ámbito de grupos multinacionales.

El nuevo Protocolo acertadamente excluye de tributación en la fuente los dividendos percibidos por los fondos de pensiones residentes en el otro Estado contratante, por tratarse de vehículos de inversión no sujetos a tributación en ambos Estados contratantes. Por lo que, en el caso de fondos de pensiones residentes en España, se alinea el tratamiento fiscal de los dividendos repartidos por entidades residentes en EEUU con el que reciben en la normativa fiscal española los dividendos repartidos por los fondos de pensiones residentes en España.

Estas medidas encaminadas a reducir la tributación de los dividendos en la fuente son acertadas por cuanto que van a facilitar los flujos económicos entre los dos países y, al trasladar fundamentalmente la tributación al Estado de residencia, van a crear los incentivos necesarios para promover las inversiones internacionales al sujetarlas a tributación en el Estado de origen de los fondos.

La solución ha sido menos afortunada en materia de tributación de EP, por cuanto que el Protocolo de 2013 mantiene el impuesto sobre EP (sucursales), a pesar de ser un impuesto no contemplado en el MCOCDE. Apropiadamente, se limita el impacto fiscal del mismo al reducirse el tipo impositivo a la mitad, eliminarse la aplicación sobre los intereses pagados por el EP y excluir de su aplicación los EP que reúnan determinados requisitos.

En el caso de intereses, juzgamos muy positiva la eliminación en el Protocolo de 2013 de la tributación de intereses en la fuente (salvo una excepción poco relevante de intereses contingentes o excedentes de fuente norteamericana), con el consiguiente ahorro fiscal para el contribuyente y el pertinente incentivo para las actividades de financiación internacional.

La solución general adoptada comporta la eliminación de la posibilidad de que exista doble tributación, al reservarse el derecho de tributación en exclusiva al Estado de residencia.

Al igual que en el caso de los dividendos, consideramos que estas medidas son apropiadas en la medida que la eliminación de la tributación en la fuente servirá de incentivo para efectuar operaciones de financiación entre ambos países.

En materia de cánones, valoramos muy positivamente las modificaciones efectuadas en el Protocolo de 2013, al establecerse la tributación exclusiva en el Estado de residencia, eliminarse la diversidad de tipos impositivos existente en la fuente, excluir el alquiler de equipos industriales y científicos y la asistencia técnica de la definición de actividades que generan cánones, que pasarán a tener la consideración de actividades empresariales, y derivarse las ganancias de capital producidas en la enajenación de los bienes que generan cánones al artículo 13 del Convenio, que regula las ganancias de capital. Las nuevas disposiciones supondrán la reducción del coste de acceso a la propiedad intelectual e industrial desarrollada en EEUU por parte de empresas españolas.

La eliminación de la diversidad de tipos impositivos en la fuente supone adaptar el artículo a lo establecido en el MCOCDE y MCUSA y a los Convenios firmados con los países de nuestro entorno. Este cambio simplifica la regulación de los cánones y zanja las numerosas

cuestiones de interpretación que habían surgido en la calificación de los diferentes tipos de cánones (en particular, en el caso de los programas de ordenador) que habían generado numerosa jurisprudencia y resoluciones administrativas en España.

La exclusión del uso de equipos industriales y científicos y de la asistencia técnica del concepto de cánones implica también adaptar el Convenio al MCOCDE y, por tanto, a los criterios seguidos en los Convenios firmados al amparo del mismo, así como otorgar un tratamiento fiscal más acorde a la naturaleza de estas rentas.

La derivación de las ganancias producidas en la enajenación de los bienes y derechos que generan cánones al ámbito del art. 13 (ganancias de capital) es acorde con la naturaleza jurídica de la enajenación y permite un tratamiento uniforme con el resto de ganancias de capital.

En definitiva, se trata de unas medidas que juzgamos muy positivas encaminadas a reducir y simplificar la fiscalidad de los cánones, eliminar las cuestiones de interpretación y favorecer el intercambio de tecnología entre los dos países, al mismo tiempo que alinear el tratamiento de los cánones con el MCOCDE.

IX. Ganancias de capital

La eliminación de la tributación en la fuente de las plusvalías realizadas en la enajenación de acciones o participaciones en el capital de una sociedad no inmobiliaria cuando se posea una participación superior al 25% constituye una medida acertada en línea con las otras modificaciones efectuadas en el Convenio para favorecer la inversión internacional. Las ganancias de capital derivadas de la enajenación de acciones y participaciones estarán sujetas a tributación exclusivamente en el Estado de residencia del transmitente, con independencia de que se enajene una participación de control, salvo que se trate de empresas inmobiliarias.

El Convenio sigue sin determinar el porcentaje a partir del cual el activo de una sociedad se considera que está constituido principalmente por bienes inmuebles situados en España,

circunstancia cuya concurrencia comporta la sujeción a tributación en la fuente de las plusvalías producidas en la enajenación de las acciones o participaciones en una sociedad inmobiliaria. Debería haberse aprovechado la modificación del Convenio para determinar el porcentaje de activos cuya concurrencia determina la aplicación de este criterio. Resulta incomprensible esta omisión, teniendo en cuenta que, en otros convenios recientemente modificados por España, se ha especificado la cuantía y que, tanto en el MCOCDE como en el MCUSA, se hace constar el porcentaje (50%) a partir del cual el activo se considera constituido principalmente por bienes inmuebles.

A esta situación entendemos que deberá aplicarse el límite del 50% establecido en el art. 108 de la LMV, que regula el régimen fiscal de las operaciones sobre valores, por tratarse de una norma análoga.

En materia de tributación de no residentes en España, también consideramos que debería modificarse la normativa interna española para especificarse el porcentaje a partir del cual se entiende que el activo de una sociedad está constituido principalmente por bienes inmuebles sitos en España. El texto vigente utiliza una dicción muy similar a la del Convenio.

X.- Rendimientos del trabajo. Pensiones

Las rentas percibidas por los rendimientos del trabajo en general, así como las particularidades aplicables a determinadas actividades (consejeros, funciones públicas, artistas y deportistas, estudiantes), no presentan novedades en el Protocolo de 2013, ya que conservan la misma redacción que tenían en el Convenio de 1990.

En relación a rentas de artistas y deportistas, el Convenio mantiene la limitación cuantitativa propia de los CDI firmados por EEUU, cuya concurrencia comporta la sujeción exclusiva en el Estado de la residencia, aunque el importe de la misma no ha sido actualizado, con la consiguiente pérdida del valor real de la misma. Debería haberse actualizado el importe para adecuarlo al valor real que tenía en su momento.

El artículo relativo a pensiones incorpora un nuevo párrafo aplicable a los planes de pensiones, en el que se establece la tributación diferida de las rentas percibidas por un plan de pensiones constituido en un Estado contratante hasta la distribución del mismo y percepción de los rendimientos por un residente del otro Estado contratante. Valoramos muy positivamente la inclusión de los planes de pensiones, pero consideramos que la nueva redacción es insuficiente, ya que debería haberse aprovechado la reforma para contemplar la fiscalidad de las aportaciones realizadas por el residente de un Estado a un plan situado en el otro Estado, siguiendo las directrices marcadas por el MCUSA.

XI. Eliminación de la doble imposición

El artículo conserva la redacción original del Convenio de 1990, a pesar de los cambios que ha habido en otros artículos del Convenio y en la normativa interna de los dos países, y de que el artículo presenta varias deficiencias que deberían ser corregidas.

En primer lugar, la eliminación de la doble imposición conforme al Convenio se aplica únicamente a los impuestos federales sobre la renta. Para la eliminación de la doble imposición de los impuestos sobre la renta de los Estados que forman parte de EEUU, habrá que acudir a lo establecido en la legislación interna española, en lugar de hacerse conforme a las disposiciones del Convenio. La aplicación de la deducción por doble imposición internacional prevista en el art. 80.1 de la LIRPF resultará procedente, en la medida en que son tributos de naturaleza idéntica o análoga al IRPF español. En relación a la normativa interna española, consideramos que ésta debería claramente especificar que se permite la aplicación del método de imputación para la eliminación de la doble imposición a los impuestos pagados por las subdivisiones políticas de los Estados extranjeros, para no dejar duda alguna de la inclusión de los mismos.

En segundo lugar, la imputación del impuesto efectivamente pagado en el extranjero en su dicción literal supone que, para utilizar el mecanismo de eliminación de la doble imposición previsto en el Convenio, es necesario que el impuesto extranjero se liquide y pague con

anterioridad a su imputación, por lo que este mecanismo no podrá utilizarse hasta que se haya efectuado el pago del impuesto extranjero.

El ordenamiento jurídico interno español tampoco permite la imputación de impuestos extranjeros devengados. En caso de que el impuesto extranjero deba pagarse con posterioridad a la liquidación del impuesto en España, deberá procederse a corregir la liquidación del impuesto en España con posterioridad. Consideramos que la normativa interna española debería permitir la deducción de impuestos devengados, todavía no pagados, así como establecer un procedimiento reglamentario para ajustar las cantidades imputadas en caso de que fueren diferentes de las efectivamente pagadas. Con ello se conseguiría el propósito de eliminación de la doble imposición y se eliminaría la gestión administrativa derivada de tener que solicitar la corrección de una liquidación anterior.

En tercer lugar, el artículo del Convenio debería haber previsto la eliminación de la doble imposición que con toda certeza se producirá por la aplicación del *Expatriation Tax* de EEUU o del reciente Impuesto por las ganancias patrimoniales por cambio de residencia previsto en el art. 95 bis de la LIRPF.

En cuarto lugar, en materia de eliminación de la doble imposición económica, este artículo contempla su eliminación cuando se trate de sociedades que reúnan un porcentaje determinado de vinculación, pero los porcentajes requeridos son diferentes, según sea España o EEUU el Estado que debe eliminar la doble imposición, ya que en el primer caso se requiere una participación del 25% mientras que en el segundo basta con el 10%.

Opinamos que debería reducirse el porcentaje mínimo requerido por España para la eliminación de la doble imposición económica, para alinear el porcentaje establecido en el Convenio con las modificaciones efectuadas a través del Protocolo de 2013 en materia de tributación de dividendos del mismo CDI (10%), con la LIS española (5% o menos si la participación está valorada en 20 millones) y con el porcentaje de participación requerido por EEUU (10%) en este mismo artículo.

El tenor literal de esta cláusula del Convenio exige que la participación en la sociedad extranjera sea directa, por lo que una sociedad no podrá beneficiarse de este tratamiento fiscal favorable cuando la participación se efectúe a través de otra sociedad. La normativa interna española discrepa de lo establecido en el Convenio, ya que establece que la participación podrá detentarse tanto de modo directo como indirecto. Consideramos que esta disposición del Convenio debería modificarse para permitir a España la eliminación de la doble imposición en el caso de que la participación en la sociedad que paga los dividendos sea indirecta, tal como se permite en la normativa interna española y norteamericana.

En la práctica, lo que sucederá es que la eliminación de la doble imposición económica en España se hará conforme a lo establecido en la normativa interna española, en base a la remisión general a la misma que se hace en este artículo del Convenio, por ser más beneficiosa para el contribuyente y responder mejor al objetivo de eliminación de la doble imposición. No obstante, en aras a la claridad y seguridad jurídicas, hubiera sido deseable que el Convenio reflejara estas condiciones más favorables en la redacción de este artículo.

XII.- Limitación de beneficios

El Protocolo de 2013 contiene un artículo extenso de nueva redacción que regula la limitación de beneficios más allá de lo previsto en los Modelos de Convenio vigentes e incluso contempla algunos supuestos no previstos en otros Convenios recientemente firmados por EEUU. Este artículo es significativamente más completo que las exiguas cláusulas de limitación de beneficios que constan en otros CDI firmados por España y que la incluida en el Convenio de 1990 y, por su complejidad, planteará con toda certeza problemas de interpretación.

Si bien las cláusulas de limitación de beneficios obedecen al objetivo legítimo de impedir que residentes de terceros Estados que no son parte del Convenio se beneficien de tipos más reducidos en la fuente a través de la utilización de estructuras societarias, consideramos que la cláusula contenida en el Convenio firmado por España resulta excesiva por el número de requisitos que deben reunirse para poder recibir los beneficios del Convenio. Asimismo, la

cláusula contiene numerosos conceptos jurídicos indeterminados y las restricciones de la misma comportarán que, en algunos casos, un mismo contribuyente pueda recibir los beneficios del Convenio para unas rentas, pero quede excluido para otras.

Estas cláusulas limitan el ámbito subjetivo del Convenio, denegando beneficios a personas jurídicas que de otro modo tendrían derecho a recibirlos. Ello puede comportar que se queden fuera del ámbito del Convenio entidades cuya organización obedezca a una situación legítima de negocios, para las que únicamente quedará la alternativa de solicitar a la autoridad fiscal competente la aplicación de los beneficios del Convenio.

Valoramos positivamente que el Convenio mantenga una cláusula discrecional por medio de la cual se permite a un Estado contratante la concesión de los beneficios del Convenio a una sociedad que no reúna los estrictos requisitos señalados en este artículo.

XIII.- Intercambio de información y asistencia mutua

El protocolo de 2013 contiene un artículo extenso de nueva redacción que acertadamente extiende el ámbito de aplicación a todos los impuestos que forman parte del ordenamiento jurídico de los Estados; elimina el secreto bancario como barrera al intercambio de información; obliga a los Estados al intercambio de información, aun cuando el Estado que proporciona la información carezca de interés nacional en la misma; prevé la colaboración en la preparación de la fase probatoria (obtención de declaraciones de testigos y copias autenticadas de documentos); y extiende la asistencia mutua al ámbito de la recaudación de los tributos.

La obligación de intercambiar información sobre la que un Estado carezca de interés nacional abre la puerta a que exista la obligación de intercambio y asistencia administrativa en el caso de que el Estado requerido no tuviese interés en la información por haber prescrito la deuda tributaria conforme a su normativa interna. Nosotros defendemos la posición en este trabajo de que la prescripción en los intercambios de información deberá regirse por la normativa interna del Estado requerido y que, por tanto, las autoridades españolas no estarán obligadas a

proporcionar información o asistencia sobre hechos imposables prescritos conforme a la normativa interna española, a pesar de la postura mantenida por la administración tributaria norteamericana.

En cuanto al ámbito temporal de esta cláusula, consideramos que la obligación de intercambio de información y asistencia mutua prevista en el Protocolo de 2013 únicamente resultará aplicable a los ejercicios fiscales que comiencen a partir de la fecha de entrada en vigor del Protocolo, no obstante la posición mantenida por EEUU en el MCUSA. Las solicitudes de información y asistencia correspondientes a ejercicios anteriores deberán hacerse conforme a los procedimientos más limitados descritos en el Convenio de 1990.

Por al alcance de las obligaciones asumidas por ambos Estados en esta cláusula, y el posible conflicto que pueda suscitar con algunas de las normas internas de los Estados en materia de protección de datos y derechos individuales, consideramos necesario que ambos Estados firmen un acuerdo sobre el modo previsto de aplicar este artículo, conforme prevé el último párrafo de este artículo.

XIV.- FATCA

Si bien el establecimiento de un mecanismo de intercambio de información automatizado como el previsto en *FATCA* es una medida acertada para evitar la evasión fiscal, opinamos que el establecimiento de un procedimiento de esta naturaleza debería haberse efectuado de manera consensuada con otros países en el marco de la OCDE u otro organismo internacional. Asimismo, las obligaciones de intercambio de información entre los Estados deberían tener carácter recíproco y EEUU debería proporcionar a las otras naciones el mismo nivel de información que solicita de ellas.

FATCA vulnera el principio de soberanía fiscal de las naciones, al tener efectos extraterritoriales, ya que impone obligaciones a nacionales y residentes de otros Estados, así como el principio de reciprocidad de los tratados, al imponer obligaciones de intercambio de información que no tienen carácter recíproco, ya que el nivel de información que deben

proporcionar las entidades financieras de EEUU es significativamente menor que el que deben proporcionar las de los otros países.

Resulta sorprendente que el Acuerdo de 2013 firmado con España contenga un anexo de 12 páginas con el procedimiento detallado a seguir por las entidades financieras españolas para identificar los activos financieros de los que sean titulares las personas físicas y jurídicas norteamericanas (nacionales y residentes de EEUU) en España, pero no contenga un anexo equivalente con el procedimiento que deban seguir las entidades financieras norteamericanas para identificar activos financieros de los que sean titulares en EEUU personas físicas y jurídicas residentes de España.

FATCA supone un cambio significativo en la utilización del mecanismo de la retención en la fuente, que pasa de ser un mecanismo para asegurar el cumplimiento de la normativa fiscal, a ser un instrumento punitivo o de coerción para obligar a las entidades financieras de otros países a intercambiar información con las autoridades norteamericanas. Consideramos que la existencia de esta retención sancionadora supone una violación implícita de los CDI firmados por EEUU, ya que el cumplimiento de las obligaciones de intercambio de información previstas en *FATCA* se convierte *de facto* en condición para la aplicación de los tipos impositivos más bajos de los CDI.

Resulta sorprendente que no se haya hecho ninguna mención específica de *FATCA* en el Protocolo de 2013, especialmente considerando que *FATCA* ya había sido aprobada cuando se firmó el Protocolo de 2013, aunque también es cierto que la firma de un acuerdo de colaboración, como los firmados a raíz de *FATCA*, queda cubierta por la amplitud de la redacción del artículo 27 el Convenio.

FATCA ha sido largamente criticada por el alcance extra-territorial de la norma, el coste administrativo que supone para las entidades financieras extranjeras, la complejidad de sus disposiciones, y la utilización de la retención en la fuente como mecanismo sancionador. EEUU se ha valido su poder político y económico para imponer su propio modelo automático de intercambio de información a través de la aprobación de una ley que infringe varios

principios de derecho internacional. Los convenios bilaterales firmados al amparo de *FATCA* atenúan estas consideraciones y legitiman *FATCA* al amparo del derecho internacional, aunque dichos convenios han sido más la expresión de la necesidad de evitar por parte de otras naciones una situación que hubiera provocado consecuencias no deseadas para las entidades financieras residentes en aquellos países que no hubiesen firmado estos acuerdos.

BIBLIOGRAFÍA

- ABRAMS, Howard E. – DOERNBERG, Richard L. *Essentials of United States Taxation*. Wolters Kluwer, 1999, ISBN: 9789041109644.
- ABREU, Alice. Taxing Exits. *29 University of California Davis Law Review*, 1087 1995-1996.
- ALBÍ IBÁÑEZ, Emilio, Tratamiento fiscal de los dividendos en el Convenio con los Estados Unidos, en: MARTÍNEZ LA FUENTE, Antonio y Otros. *Estudios sobre el Convenio entre España y Estados Unidos para evitar la doble imposición*, Editorial Gaceta Fiscal, 1991, pág. 211 y ss.
- ALMUDÍ CID, José Manuel, STJCE 19.3.2004, Hughes de Lasteyrie du Saillant, As. C-9/2002: Límites comunitarios al establecimiento de tributos vinculados al traslado de residencia fiscal a otros Estados miembros. *Crónica Tributaria*. Nº 120, (2004), págs. 205-211.
- ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel – COLLADO YURITA, Miguel Ángel (directores obra colectiva) – *Manual de Derecho Tributario: Parte Especial*, Atelier, 2013. ISBN: 978-84-15690-31-3.
- ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel; CASANELLAS CHUECOS, Montserrat; TOVILLAS MORÁN, José María. *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*. Atelier. 2012. ISBN: 978-84-92788-70-5.
- ANDERSEN, Richard E. – BLESSING, Peter H. *Analysis of United States Income Tax Treaties*, RIA, 2005.
- ARSENAULT, Steven J. Surviving a Heart Attack: expatriation and the tax policy implications of the new exit tax, *Akron Tax Journal*, 2009.
- AULT, Hugh J. - ARNOLD, Brian J. *Comparative Income Taxation: A Structural Analysis*. Kluwer Law International, 2004.
- AVI YONAH, Reuven S. US Treaty Anti-Avoidance rules: an overview and assessment, *University of Michigan Law & Economics Working Papers*, Paper 45, 2012.
- AVI-YONAH, Reuven S. The case against taxing citizens, *University of Michigan Law School, Paper 12*, 2010.
- AVI-YONAH, Reuven S. / TITTLE, Martin B. The United States Model Income Tax Convention. *IBFD Bulletin for International Taxation*, Vol. 61, 2007.
- AVI-YONAH, Reuven S. *Tax Treaty Overrides: A Defense of US Practice*. 2005. Publicado en la obra colectiva: *Tax Treaties and Domestic Law*, edited by G. Maisto, 65-80. *EC and International Tax Law Series*, Vol. 2, IBFD Publications, 2006.

- AVI-YONAH, Reuven S. *Double Tax Treaties: An Introduction*, University of Michigan, 2007.
- AVI-YONAH, Reuven S. *Corporate and International Tax Reform: Proposal for the second Obama administration (and beyond)*, University of Michigan, 2013.
- AVI-YONAH, Reuven S. / Christiana HJI Panayi, *Rethinking Treaty-Shopping Lessons for the European Union*, University of Michigan, 2010.
- AVI-YONAH, Reuven, And yet it moves: a tax paradigm for the 21st Century, *University of Michigan Law & Economics Research Paper number 12-008*, 2012.
- BAENA AGUILAR, Ángel, *La obligación real de contribuir en el impuesto sobre la renta de las personas físicas*, Aranzadi, 1994, ISBN: 84-7016-881-9.
- BAKER, Philip, *Double Taxation Conventions*, Sweet & Maxwell, 2014, ISBN: 9780421673601.
- BARIATTI, Stefania, *L'interpretazione delle convenzioni internazionali di diritto uniforme*, CEDAM, Padova, 1986.
- BAUZÁ MARTÍNEZ, Angelina, *Tributación Española del EP y Derecho europeo*, tesis doctoral, 2012.
- BERMAN, Daniel M. / HYNES, John L., "Limitation on Benefits Clauses in U.S. Income Tax Treaties," *29 Tax Management International Journal*, 692, 2000, págs. 697-710.
- BOKOBO MOICHE, Susana. Los Convenios de doble imposición sobre la renta y el patrimonio: interpretación y calificación. *Crónica Tributaria nº 114/2005*, págs. 27-34. ISSN: 0210-2919.
- BORKOWSKI, Susan, *Electronic Commerce, Transnational Taxation, and Transfer Pricing: Issues and Practices*, *The International Tax Journal*, 2002.
- BORRÁS RODRÍGUEZ, Alegría, Problemática general que suscita la aplicación del Convenio, en: MARTÍNEZ LA FUENTE, Antonio y Otros. *Estudios sobre el Convenio entre España y Estados Unidos para evitar la doble imposición*, Editorial Gaceta Fiscal, 1991, pág. 49 y ss.
- BORRÁS RODRÍGUEZ, Alegría. Los convenios internacionales para evitar la doble imposición desde el punto de vista de la teoría general de los Tratados Internacionales. *Estudios de doble imposición internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, 1979.
- BORRÁS RODRÍGUEZ, Alegría, *La doble imposición: problemas jurídico-tributarios*, Instituto de Estudios Financieros, 1974.

- BLUM, Cynthia; SINGER, Paula. A Coherent Proposal for US Residence-based Taxation of Individuals. *Vanderbilt Journal of Transnational Law* Vol. 41. Num. 3. 2008.
- BÜHLER, Ottmar. *Principios de Derecho Internacional Tributario* (versión española de F: CERVERA TORREJÓN), Editorial de Derecho Financiero, 1968.
- BUSTOS BUIZA, José Antonio. “Los Convenios y Tratados Internacionales en materia de doble imposición”, *IEF - Documentos de Trabajo 2001*nº 9/01, ISSN: 1578-0244.
- CALDERÓN CARRERO, JOSÉ MANUEL, Intercambio de información y Asistencia mutua, en: Carmona Fernández, Néstor, *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, CISS Wolters Kluwer, 2012, págs. 761 y ss ISBN: 978-84-9954-435-9.
- CALDERÓN CARRERO, José Manuel, La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación, en: SERRANO ANTÓN, Fernando y otros, *Fiscalidad Internacional* (obra colectiva), Centro de Estudios Financieros, 2010, pág. 323 y ss.
- CALDERÓN CARRERO, José Manuel, *Comentarios a los Convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España*, (obra colectiva) Fundación Pedro Barrié de la Maza, Instituto de Estudios Económicos de Galicia, 2004, ISBN: 978-8495892270.
- CALDERÓN CARRERO, José Manuel, La tributación de los artistas y deportistas no residentes en el marco de los Convenios de Doble Imposición, *Carta Tributaria*, Monografías nº 14, 2001.
- CALDERÓN CARRERO, José Manuel, El control del fraude fiscal internacional a través del intercambio de información, *Working Papers n° 44*, Instituto de Estudios Económicos de Galicia, 2000.
- CALDERÓN CARRERO, José Manuel, *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*, McGraw-Hill, 1997. ISBN: 9788448110772.
- CALVO VÉRGEZ, Juan, Una aproximación a las principales cuestiones derivadas de la fiscalidad del comercio electrónico, *Doc. 3/09*, Instituto de Estudios Fiscales, 2009.
- CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor, *Dividendos*, en: CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor y otros (obra colectiva), *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, CISS Wolters Kluwer, 2012, pág. 347 y ss. ISBN: 978-84-9954-435-9.
- CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor, Medidas anti-abuso en los convenios sobre doble imposición, en: SERRANO ANTÓN, Fernando y otros, *Fiscalidad Internacional* (obra colectiva), Centro de Estudios Financieros, 2010.
- CARMONA FERNÁNDEZ, NÉSTOR; Residencia fiscal de personas físicas y entidades; cambios de residencia y estatutos singulares, en SERRANO ANTÓN, Fernando y otros,

Fiscalidad Internacional (obra colectiva), Centro de Estudios Financieros, 2010, pág. 117 y ss.

· CARMONA FERNÁNDEZ, NÉSTOR, *Guía del Impuesto sobre la Renta de No Residentes*, CISS, 2003, ISBN: 9788482354316.

· CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor; SERRANO ANTÓN, Fernando; BUSTOS BUIZA, José Antonio. Algunos Aspectos Problemáticos de la Fiscalidad de No Residentes. *Documentos*, Doc. nº 24/02, IEF, 2002.

· CASTRO, Leonardo, US policy against treaty shopping – from Aiken Industries to anti-conduit regs: critical view of current double-step approach in light of tax treaties' objectives and purposes, *Virginia Tax Review*, 2011.

· CATALDO, Anthony J – SAVAGE, Arline A, *US individual federal income taxation: historical, contemporary and prospective policy issues*, Elsevier Science, 2001. ISBN: 978-07-6230-785-2.

· CAVESTANY MANZANEDO, María Antonia. Los ajustes fiscales sobre los precios de transferencia de los bienes intangibles: Los Estados Unidos frente a la OCDE. *Carta Tributaria, Monografías* nº 184, 1993, pág. 1-12. ISSN: 1133-794X.

· CAVESTANY MANZANEDO, María Antonia. El art. 17 del Convenio entre España y Estados Unidos para evitar la doble imposición. ISSN 1133-794X. *Carta Tributaria* nº 152. 1992.

· CEBALLOS MORALES, Aida. El concepto de beneficiario efectivo y su jurisprudencia. *Cuadernos de Formación*, Instituto de Estudios Fiscales, 2010.

· COCKFIELD, Arthur J. The rise of the OECD as informal world tax organization through national responses to e-commerce tax challenges, *Yale Journal of Law and Technology*, Vol. 8, Article 5, 2006.

· COLON, Jeffrey. Changing Tax Jurisdiction: expatriates, immigrants, and the need for a coherent tax policy, *34 San Diego Law Review* 1, 1997.

· CHECA GONZÁLEZ, Clemente, *Impuesto sobre la renta de no residentes*, Aranzadi, 2002. ISBN: 84-8410-867-8.

· CHICO DE LA CÁMARA, PABLO – GALÁN RUIZ, Javier – RODRÍGUEZ ONDARZA, José y Otros (obra colectiva), *Fiscalidad Internacional. Convenios de doble imposición, Impuesto sobre la renta de no residentes y Ayudas del Estado*, Thomson Reuters, 2010, ISBN: 978-84-470-3391-1

· CHICO DE LA CÁMARA, Pablo – RUIZ GARIJO, Mercedes, Análisis crítico de la exención del art. 7 p) LIRPF 35/2006, de 28 de noviembre, por rendimientos obtenidos como

consecuencia de trabajos efectivamente realizados en el extranjero, *Crónica Tributaria*, núm. 126/2008.

· CHIRELSTEIN, Marvin A. *Federal Income Taxation*. Foundation Press, 2005, ISBN: 978-15-8778-894-9.

· CHRISTIE, John H. Citizenship as a jurisdictional basis for taxation: section 911 and the foreign source income experience, 8 *Brooklin Journal of International Law* 109, 1982.

· CRUZ AMORÓS, Miguel. *El convenio para evitar la doble imposición entre España y los Estados Unidos de América*, en: MARTÍNEZ LAFUENTE, Antonio y Otros. *Estudios sobre el Convenio entre España y Estados Unidos para evitar la doble imposición*, Editorial Gaceta Fiscal, 1991, págs. 39 y ss.

· CUBERO TRUYO, Antonio / DÍAZ RAVN, Nicolás. *Convenios para evitar la doble imposición suscritos por España y modelo de la OCDE*. Tirant lo Blanch, 2012, ISBN: 978-84-9033-066-1.

· CUMMINGS, Jasper L., *The Supreme Court's Federal Tax Jurisprudence, An Analysis of Fact Finding Methods and Statutory Interpretation from the Court's Tax Opinions, 1801-present*, American Bar Associations, 2010, 978-16-0442-756-1.

· DE JUAN CASADEVALL, Jorge. El *exit tax* en el derecho español: una perspectiva comunitaria, *Impuestos*, Nº11, Año nº 26, Nº 11, ISSN 0213-0548, 2010.

· DÍAZ RAVN, Nicolás, La interpretación de los Convenios de Doble Imposición en la jurisprudencia del Tribunal Supremo español y el carácter vinculante de los Comentarios al MCOCDE, *Fiscalidad y Globalización* (obra colectiva), Thomson Reuters Aranzadi, 2012, pág. 733 y ss, ISBN: 978-84-9014-169-4.

· DELGADO PACHECO, Abelardo, El régimen de los cánones en la fiscalidad internacional: cuestiones especialmente debatidas en España, en: SERRANO ANTÓN, Fernando y otros, *Fiscalidad Internacional* (obra colectiva), Centro de Estudios Financieros, 2010, pág. 703 y ss.

· DÍAZ RAVN, Nicolás, La interpretación de los Convenios de Doble Imposición en la jurisprudencia del Tribunal Supremo español y el carácter vinculante de los Comentarios al MCOCDE, ambos en: *Fiscalidad y Globalización* (obra colectiva), Thomson Reuters Aranzadi, 2012, pág. 733 y ss.

· DÍEZ DE VELASCO, Manuel, *Instituciones de Derecho Internacional Público*, Tecnos, 2013, ISBN: 9788430953417.

· DOERNBERG, Richard. Overriding Tax Treaties: The US Perspective. 9 *Emory International Law Review* 71, 1995.

- DOERNBERG, Richard L; VAN RAAD, Kees, The forthcoming US Model Income Tax Treaty and the Saving Clause, *Tax Notes International*, 1992, págs. 776 y ss.
- DIZDAREVIC, Melissa A. The FATCA provisions of the Hire Act: Boldly going where no withholding has gone before, *79 Fordham Law Review* 2967, 2011.
- EGUINOVA, María. El convenio de doble imposición con los Estados Unidos. *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, Año nº 6, nº 2, 1990, págs. 1306-1316.
- EISGRUBER, Christopher L, Birthright Citizenship and the Constitution, *72 New York Law Review* 54, 1997.
- ELVIRA BENITO, David. *El Establecimiento permanente. Análisis de su definición y supuestos constitutivos en Derecho Español*, Editorial Tirant lo Blanc, 2007, ISBN: 978-84-8456-810-0.
- FALCÓN y TELLA, Ramón / PULIDO GUERRA, Elvira, *Derecho Fiscal Internacional*. Marcial Pons, 2010, ISBN: 978-84-9768-722-5.
- FERNÁNDEZ AMOR, José Antonio, Examen de la declaración de bienes sitos en el extranjero a través de los principios jurídicos de las obligaciones tributarias formales, *Crónica Tributaria*, 1/2013, págs. 3-19.
- FEMIA, Rocco V – AKSAKAL, Layla J, The use of tax treaty status in legislation and the impact on US tax treaty policy, *Tax Analysts*, 2010.
- FERREIRO LAPATZA, José Juan, *Instituciones de Derecho financiero*, Marcial Pons, 2010. ISBN: 9788497687911.
- FERREIRO LAPATZA, José Juan, *Curso de Derecho Financiero español. Instituciones*, Marcial Pons, 2006, ISBN: 978-84-9768-344-9.
- FLEMING, J. Clinton. Searching for the Uncertain Rationale Underlying the US Treasury Anti-Treaty Shopping Policy, *Brigham Young University*, Kluwer Law International, 2012.
- FLEMING, Clinton; PERONI, Robert J; SHAY, Stephen E. Fairness in International Taxation: The ability-to-pay case for taxing worldwide income, *Florida Tax Review*, Vol. 5, 2001.
- FORST, David L., The U.S. International Tax Treatment of Partnerships: A Policy-Based Approach, *Berkeley Journal of International Law*, Vol. 14, Issue 2, 1996.
- FÜRICH, Gregor, Exit Taxation and ECJ Case Law, *European Taxation*, January 2008.
- FUSTER GÓMEZ, Mercedes – LEDERMAN, Alan, Las nuevas medidas fiscales internacionales adoptadas en España en relación con la evasión fiscal y la reducción del déficit público, *Quincena Fiscal Aranzadi* 4, febrero II-2014, págs. 19-56

- GALAN RUÍZ, Javier / RODRÍGUEZ ONDARZA, José Antonio. Convenios de doble imposición internacional. Análisis del caso español. *Documento nº 19/10*, Instituto de Estudios Fiscales, 2010, ISSN: 1578-0244.
- GANN, Pamela B. The Concept of an Independent Treaty Foreign Tax Credit, *38 Tax Law Review*. 1, 58–69, 1982.
- GARCÍA NOVOA, César. La Convención de Viena y la interpretación de los Convenios de Doble Imposición en SERRANO ANTÓN, Fernando y otros, *Fiscalidad y Globalización* (obra colectiva), Thomson Reuters Aranzadi, 2012, ISBN: 978-84-9014-169-4.
- GARCÍA NOVOA, César, Interpretación de los Convenios de doble imposición, *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 131, 2006, págs. 503-563.
- GARCÍA NOVOA, César, Consideraciones sobre la tributación del comercio electrónico, *Quincena Fiscal*, núm. 15, 2001, págs. 21 y ss.
- GARCÍA PRATS, Francisco Alfredo, Tributación de las rentas empresariales: rentas asociadas en los convenios de doble imposición, en: SERRANO ANTÓN, Fernando y otros, *Fiscalidad Internacional* (obra colectiva), Centro de Estudios Financieros, 2010, págs. 493 y ss.
- GARCÍA PRATS, Francisco Alfredo. Los Modelos de Convenio, sus principios rectores y su influencia sobre los convenios de doble imposición. *Crónica Tributaria*, núm. 133. 2009.
- GARCÍA PRATS, Francisco Alfredo. “Los precios de transferencia: su tratamiento desde una perspectiva europea”. *Crónica Tributaria*, nº 117, 2005, págs. 33-82. ISSN: 0210-2919.
- GARCÍA PRATS, Francisco Alfredo, La aplicación del concepto de establecimiento permanente a las obras de construcción, instalación y montaje, *Revista de derecho financiero y de hacienda pública*, Vol. 45, Nº 236, 1995, págs. 517-556.
- GARCÍA PRATS, Francisco Alfredo. El Establecimiento permanente. *Análisis jurídico-tributario internacional de la imposición societaria*, Editorial Tecnos, S.A., 1996, ISBN: 9788430928200.
- GARCÍA DE PABLOS, Jesús Félix. El intercambio de información internacional de naturaleza tributaria: la Directiva 2011/16/UE, *Unión Europea*, CISS, Núm. 77, Julio-Agosto 2013.
- GELLIS, Ann J. *Handbook on Taxation. Legal and Constitutional Foundations on Taxation*. Marcel Dekker Inc, 1999.
- GINDELE, Kelly, The Birthright of Citizenship as to Children Born of Illegal Immigrants in the United States: What Did the Drafters of the Fourteenth Amendment Intend?, *34 Northern Kentucky Law Review* 367, 2007.

- GONZÁLEZ POVEDA, Victoriano, *Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América*, CISS, 1991, ISBN: 84-87410-07-3.
- GONZÁLEZ POVEDA, Victoriano, Instrucción del Inland Revenue Service para la aplicación del Convenio de doble imposición entre España y los Estados Unidos de América. *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, nº 17, CISS, 1992, ISSN: 1130-4901. págs. 39-57.
- GONZÁLEZ POVEDA, Victoriano, Instrucción del Inland Revenue Service para la aplicación del Convenio de doble imposición entre España y los Estados Unidos de América (II). *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, nº 18, CISS, 1992, ISSN: 1130-4901. págs. 47-63.
- GONZÁLEZ POVEDA, Victoriano, Instrucción del Inland Revenue Service para la aplicación del Convenio de doble imposición entre España y los Estados Unidos de América (III). *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, nº 19, CISS, 1992, ISSN: 1130-4901. págs. 45-53.
- GOUTHIERE, Bruno, New exit tax for individuals, *European Taxation*, Vol. 52, nº 1, 2012, ISSN 0014-3138, págs. 42-45.
- GRADY, Kenneth A, Income Tax Treaty Shopping: An Overview of Prevention Techniques, *Northwestern Journal of International Law & Business*, 1983, págs. 626-657.
- GRAGLIA, Lino A, Birthright Citizenship for Children of Illegal Aliens: An Irrational Public Policy, *14 Texas Review of Law & Policy* 1, 2009.
- GRAETZ, Michael – SCHENK, Deborah – *Federal Income Taxation. Principles and Policies*, Foundation Press, 2005, ISBN: 978-15-8778-907-6
- GRAETZ, Michael – O’HEAR, Michael, The original intent of US International Taxation, *Duke Law Journal*, 1997, págs. 1021 y ss.
- GRAVELLE, Jane G., Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion, *Congressional Research Service*, 2013.
- GRINBERG, Itai, The Battle over taxing offshore accounts, *UCLA Law Review* 304, 2012.
- HAN, Sung-soo. The harmonization of tax treaties and domestic law. *Brigham Young University International Law and Management Review*. Vol. 7. Issue 2, 2011, pág. 44.
- HARVEY, J. Richard. Worldwide taxation of US citizens living abroad – Impact of FATCA and two proposals, *Villanova University School of Law working paper series*, Paper 182, 2013.

- HARVEY, J. Richard. Offshore Accounts: Insider's Summary of FATCA and Its Potential Future. *Villanova University School of Law Public Law and Legal Theory Working Paper No. 2011-24*, 2011.

- HATHAWAY, Oona A., Mc ELROY, Sabrina, SOLOW, Sara, International Law at Home: Enforcing Treaties in US Courts, *The Yale Journal of International Tax Law*, Vol. 37, 2012, págs. 51 y ss.

- HAUG, Simone, United States Policy of Stringent Anti-Treaty-Shopping Provisions: A Comparative Analysis, *29 Vanderbilt Journal of Transnational Law*, 1996, págs. 191-289.

- HERRERA MOLINA, Pedro Manuel, El nuevo régimen de la regularización tributaria penal en la LGT y su relación con la amnistía fiscal, *Crónica tributaria 3/2012*, págs. 17-26.

- HORTALÁ BALLVÉ, Joan, *Comentarios a la red española de convenios de doble imposición*, Thomson Aranzadi, 2007, ISBN: 978-84-8355-163-9.

- INFANTI, Anthony C, *Domestic Law and Tax Treaties: The United States*, University of Pittsburgh, 2006.

- INFANTI, Anthony, *Domestic Law and Tax Treaties: the United States*. 2012. Source: <http://taxblog.com/ainfanti/domestic-law-and-tax-treaties-the-united-states>.

- ISENBERGH, Joseph, The Foreign Tax Credit: Royalties, Subsidies, and Creditable Taxes, *39 New York University School of Law Tax Law Review* 227, 1984.

- JIMÉNEZ-BLANCO, JOSÉ IGNACIO, Métodos para evitar la doble imposición internacional en el MCOE: su planificación en el Convenio España-USA en: MARTÍNEZ LA FUENTE, Antonio y Otros. *Estudios sobre el Convenio entre España y Estados Unidos para evitar la doble imposición*, Editorial Gaceta Fiscal, 1991, págs. 369 y ss.

- KESSLER, Wolfgang – Eicke, Rolf. German Treaty Overrides: Contractual duties meet fiscal interests, *Tax Notes International*, Vol. 60, Núm 41, 2010.

- KIRSCH, Michael, Revisiting the Tax Treatment of Citizens Abroad: Reconciling Principle and Practice, *Florida tax Review*, 2014.

- KIRSCH, Michael S. Taxing Citizens in a Global Economy, *82 New York University Law Review*, 2007.

- KUNTZ, Joel D - PERONI, Robert J. *US International Taxation*, Thompson RIA, 2005, ISBN: 0-7913-5696-5.

- KYSAR, Rebecca M, On the Constitutionality of Tax Treaties, *Yale Journal of International Law*, Vol. 38, 1, 2012.

- KWONG, Yu Hang Sunny. Relinquishing citizenship for taxation purposes after the 2008 HEART Act, *Houston Business and Tax Journal*, 2009.
- LAMPREAVE MÁRQUEZ, Patricia, Los Acuerdos FATCA: El control fiscal de las cuentas off-shore, *Informes USA nº 16*, Instituto Franklin, Universidad de Alcalá de Henares, Enero 2014.
- LAMPREAVE MÁRQUEZ, Patricia, Diferentes Enfoques para el intercambio automático de información, *Quincena Fiscal 15-16*, Septiembre I-II 2013, págs. 21 a 54.
- LAMPREAVE MÁRQUEZ, Patricia, El intercambio de información sobre las rentas del ahorro desde una perspectiva global y su adaptación al Convenio para evitar la doble imposición entre los Estados Unidos y España, *Impuestos nº 11/2013*, 2013.
- LAMPREAVE MÁRQUEZ, Patricia, Diferentes enfoques para el intercambio automático de información, *Quincena Fiscal 15-16*, Septiembre I-II 2013, págs 21-5.
- LOBEL, Jules. The limits of constitutional power: conflicts between foreign policy and international law, *71 Virginia Law Review* 7, 1985.
- LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos María, *Principios básicos de fiscalidad internacional*. Marcial Pons, 2010, ISBN: 978-84-9768-776-8.
- LUCAS DURÁN, MANUEL, Los dividendos e intereses en la fiscalidad internacional, en: SERRANO ANTÓN, Fernando y otros, *Fiscalidad Internacional* (obra colectiva), Centro de Estudios Financieros, 2010, págs. 599 y ss.
- LUIS DÍAZ MONASTERIO, Félix de, El derecho a gravar las ganancias de capital, en: MARTÍNEZ LA FUENTE, Antonio y Otros. *Estudios sobre el Convenio entre España y Estados Unidos para evitar la doble imposición*, Editorial Gaceta Fiscal, 1991, págs. 279 y ss.
- MACORIN CARRAMASCHI, Bruno, Exit taxes and the OECD model Convention. *Tax Notes International*, Volume 49, Number 3, 2008.
- MARTIN, Patrick y AVI-YONAH, Reuven. Tax simplification: the need for consistent tax treatment of all individuals (citizens, lawful permanent residents and non-citizens regardless of immigration status) residing overseas, including the repeal of US citizenship based taxation. *Procopio, Cory, Hargreaves & Savitch LLP*, 2013.
- MARTÍN JIMENEZ, Adolfo, No discriminación, en: CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor y otros (obra colectiva), *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, CISS Wolters Kluwer, 2012, ISBN: 978-84-9954-435-9.
- MARTÍN JIMÉNEZ, ADOLFO, Procedimiento Amistoso, en: CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor y otros (obra colectiva), *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, CISS Wolters Kluwer, 2012, págs. 697 y ss. ISBN: 978-84-9954-435-9.

- MARTÍN JIMÉNEZ, ADOLFO, Ganancias de Capital, en: CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor y otros (obra colectiva), *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, CISS Wolters Kluwer, 2012, págs. 443 y ss. ISBN: 978-84-9954-435-9.
- MARTÍNEZ AGUADO, Jorge, La deducción por doble imposición jurídica internacional, *Crónica Tributaria*, núm. 52, 1985, págs.139-142.
- MARTÍNEZ GINER, Luis Alfonso, *La protección jurídica del contribuyente en el intercambio de información entre los Estados*, Iustel, 2008, ISBN: 978-84-96717-97-8.
- MARTÍNEZ LAFUENTE, Antonio y Otros. *Estudios sobre el Convenio entre España y Estados Unidos para evitar la doble imposición*, Editorial Gaceta Fiscal, 1991, ISBN: 84-86312-12-4.
- MCDANIELS, Paul R. / AULT, Hugh J. Ault, *Introduction to United States International Taxation*, Kluwer Law, 2005.
- MCINTYRE, Michael, *Legal Structure of Tax Treaties*, Wayne State University, 2010.
- MCLURE, Charles E., *The Political Economy of Tax Reform*, Volume 1 (p. 97 -116). University of Chicago Press, 1992.
- MEDINA CEPERO, Juan Ramón, El convenio de doble imposición tributaria firmado entre Estados Unidos y España, *Revista de Derecho vLex* - Núm. 6, Junio 2003.
- MEDINA CEPERO, Juan Ramón, Las notas más sobresalientes del convenio de doble imposición tributaria firmado entre Estados Unidos y España (I), *Doctrina Científica, Quincena Fiscal*, Nº 15, 2004, ISSN 1132-8576, págs. 9-19.
- MEDINA CEPERO, Juan Ramón. Las notas más sobresalientes del convenio de doble imposición tributaria firmado entre Estados Unidos y España (II), *Doctrina Científica, Quincena Fiscal*, Nº 16, 2004, ISSN 1132-8576, págs. 9-20.
- MEDINA CEPERO, Juan Ramón, Los métodos para evitar la doble imposición internacional en los convenios de doble imposición firmados por España, *Quincena Fiscal*, Nº 18, Octubre 2004.
- MERINO ESPINOSA, María del Prado - NOCETE CORREA, El intercambio de información tributaria: entre la diversidad normativa, la imprecisión conceptual y la pluralidad de intereses, *Crónica Tributaria nº 139*, 2011.
- MERINO ESPINOSA, María del Prado; NOCETE CORREA, Francisco José. El intercambio de información tributaria en el derecho internacional europeo y español, *Documentos. Doc. nº 6/20*, Instituto de Estudios Fiscales, 2011
- MERILL, Joseph; BLACK, Katherine. Navigating the Statue of Limitations Maze in the Federal Income Tax Arena, *Mountain Plains Journal of Business and Economics*, 2010.

- MOLDENHAUER, David T, FATCA and Fiscal Sovereignty, *Tax Analysts*, 2011.
- MORSE, Susan C. Why FATCA Intergovernmental Agreements bind the US Government. *Tax Notes International*, April 15, 2013, págs. 245-247.
- MORSE, Susan C. Ask for help, uncle Sam: The future of global tax reporting, *57 Villanova Law Review* 529, 2012.
- NOCETE CORREA, Francisco José, El diverso alcance del *soft law* como instrumento interpretativo en la fiscalidad internacional y europea, *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad*, núm. 1/2011.
- ODALDE MARTÍN, Tomás / DÍAZ MONASTERIO, Luis / JUAN PEÑALOSA, Félix de / LUIS VILLOTA, Félix de. El convenio para evitar la doble imposición entre España y Estados Unidos, *Carta Tributaria nº 107*, 15 de enero de 1990.
- PALACIOS PÉREZ, José - POVEDANO GARCÍA, Javier, Incidencia del convenio para evitar la doble imposición con Estados Unidos en el derecho interno, en MARTÍNEZ LAFUENTE, Antonio y Otros, *Estudios sobre el Convenio entre España y Estados Unidos para evitar la doble imposición*, Editorial Gaceta Fiscal, 1991, págs. 85 y ss.
- PALMER, Robert. Toward Unilateral Coherence in determining jurisdiction to tax income. *30 Harvard International Law Journal*, 1, 1989.
- PAPAHRONIS, John A. Taxation of Americans Abroad Under the ERTA: An Unnecessary Windfall, *4 Northwestern Journal of International Law & Business* 586, 1982.
- PATTON, Brainard L., United States Individual Income Tax Policy as It Applies to Americans Resident Overseas, *Duke Law Journal*, 1975, págs. 691 y ss.
- PEDIADITAKI, Tonia. FACTA and Tax Treaties: Does it really take two to tango? *European Taxation*, Vol. 53, nº 9, ISSN 0014-3138. 2013. págs. 426-429.
- PELEGRI GIRÓN, Juan, Los establecimientos permanentes y los agentes independientes, en MARTÍNEZ LAFUENTE, Antonio (obra colectiva), *Estudios sobre el Convenio entre España y Estados Unidos para evitar la doble imposición*, Editorial Gaceta Fiscal, 1991, págs.183 y ss.
- PERONI, Robert J. Back to the future: A path to progressive reform of US international income tax rules, *51 University of Miami Law Review* 4, 1997.
- PETTIT, Katherine, Addressing the Call for the Elimination of Birthright Citizenship in the United States: Constitutional and Pragmatic Reasons To Keep Birthright Citizenship Intact, *15 Tulane Journal of International & Comparative Law* 265, 2006.

- POSTLEWHITE, Philip F. and STERN, Gregory E., Innocents Abroad? The 1978 Foreign Earned Income Act and the Case for Its Repeal, *65 Virginia Law Review* 1093, págs. 1095-1108, 1979.
- RASMUSSEN, Mogens, Permanent establishments: the current state of play, *Bulletin for International Taxation*, Vol. 65, nº11, 2011.
- RHOADES, Rufus; LANGER, Marshall J. Langer, *U.S. International Taxation and Tax Treaties*, Matthew Bender, 2013, ISBN: 9780820527789.
- RIBES RIBES, Aurora. Intereses de demora y constitución de garantías en materia de exit taxes, *La Ley Unión Europea*, nº 14, 2014, ISSN: 2255-551X.
- RIBES RIBES, Aurora, *Convenios para evitar la doble imposición internacional: interpretación, procedimiento amistoso y arbitraje*, EDERSA, 2003, ISBN: 84-8494-067-5.
- RODRÍGUEZ LOSADA, SORAYA, La interpretación jurisprudencial del concepto de beneficiario efectivo en el ámbito internacional, *Crónica Tributaria*, núm. 149/2013, pág. 152 y ss.
- RODRÍGUEZ LOSADA, Soraya, La interpretación dinámica de los Convenios para evitar la doble imposición, *Fiscalidad y Globalización* (obra colectiva), Thomson Reuters Aranzadi, 2012, pág. 883 y ss. ISBN: 978-84-9014-169-4.
- ROIN, Julie, Rethinking tax treaties in a strategic world with disparate tax systems, *Virginia Law Review*, Issue 81, num. 7, 1995.
- ROSEMBUJ, Tulio, *Principios globales de fiscalidad internacional*, El Fisco, 2013, ISBN: 978-84-933400-7-3.
- ROSEMBUJ, Tulio. *Intercambio internacional de información tributaria*, Edicions de la Universitat de Barcelona, 2004.
- ROSEMBUJ, Tulio, *Derecho fiscal internacional*, El Fisco, 2001, ISBN: 84-477-0777-6.
- ROSEMBUJ, Tulio. *Fiscalidad Internacional*, Marcial Pons, 1998, ISBN: 84-7248-541-2.
- RUIBAL PEREIRA, Luz, Las rentas derivadas de los bienes inmuebles en la tributación de no residentes, en: SERRANO ANTÓN, Fernando y otros, *Fiscalidad Internacional* (obra colectiva), Centro de Estudios Financieros, 2010, pág. 456 y ss.
- SACHS, David, Is the 19th Century Doctrine of Treaty Override good for law for modern day tax treaties?, *Tax Lawyer*, Vol. 47, nº 4, 1994, págs. 867 y ss.
- SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Un esquema de Derecho Internacional Financiero* (discurso de investidura como doctor honoris causa por la Universidad de Granada), Servicio de Publicaciones de la Universidad de Granada, 1983.

- SALA GALVÁN, Gemma. *Los precios de transferencia internacionales. Su tratamiento tributario*, Tirant Lo Blanch, 2002, ISBN: 9788484427308.
- SÁNCHEZ GARCÍA, Nicolás. La Doble Imposición Internacional. *Revista de treball, economia i societat*, n° 16, 2000, ISSN 1137-0874, pág. 25-40.
- SANZ GADEA, Eduardo, Medidas anti-elusión fiscal, *Documentos, Instituto de Estudios Fiscales*, n° 22, 2001, págs. 38 y ss.
- SANZ GADEA, Eduardo, Transparencia fiscal internacional, *Documentos, Instituto de Estudios Fiscales*, n° 18/ 2002.
- SERRANO ANTÓN, Fernando. Hacia una reformulación de los principios de sujeción fiscal. *Instituto de Estudios Fiscales, Doc. N°18/06*, 2006.
- SERRANO ANTÓN, Fernando, La interpretación y aplicación de los convenios de doble imposición internacional, en SERRANO ANTÓN, Fernando y Otros, *Fiscalidad y Globalización* (obra colectiva), Thomson Reuters Aranzadi, 2012.
- SERRANO ANTÓN, Fernando. La interpretación de los convenios de doble imposición internacional en la jurisprudencia del tribunal supremo español: La función de los comentarios del modelo de convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional en materia de renta y patrimonio, *Revista de Contabilidad y Tributación* n° 341, Instituto de Estudios Fiscales, 2011.
- SERRANO ANTÓN, Fernando, Los aspectos fiscales internacionales de los establecimientos permanentes, en SERRANO ANTÓN, Fernando y otros, *Fiscalidad Internacional* (obra colectiva), Centro de Estudios Financieros, 2010, pág. 141 y ss.
- SERRANO ANTÓN, Fernando. La cláusula de procedimiento amistoso de los convenios para evitar la doble imposición internacional. La experiencia española y el derecho comparado, *Instituto de Estudios Fiscales, Documento n° 26/04*, 2004
- SERRANO ANTÓN, Fernando. La modificación del MCOCDE. Interpretación y novedades de la versión del año 2000: La eliminación del art. 14 sobre la tributación de los servicios profesionales independientes, *Instituto de Estudios Fiscales, Documento N° 5/02*, 2002.
- SCHNEIDER, Bernard. The end of taxation without end: A new tax regime for US expatriates, *Virginia Law Review*, Vol. XXII, 2012.
- SHAVIRO, Daniel. *Fixing US International Taxation*, Oxford University Press, 2014. ISBN: 978-0-19-935975-2.
- SHEPPARD, Hale E. Perpetuation of the foreign earned income exclusion: U.S. international tax policy, political reality, and the necessity of understanding how the two intertwine. Vanderbilt University, School of Law, 2004

- SINGER, Paula N. A common-sense solution for taxing U.S. citizens and immigrants abroad, *Tax notes international*, November 17, 2008.
- SPRAGUE, Gary D & HERSEY, Raquel, Permanent Establishment and internet-enabled enterprises: the physical presence and contract concluding dependent agent tests, *Georgia Law Review*, Vol. 38, 2003, págs. 299 y ss.
- STEIN, Dan & BAUER, John, Interpreting the 14th Amendment: Automatic Citizenship for Children of Illegal Immigrants?, *Stanford Law & Policy Review*, (1996).
- STRENG, William P., U.S. Tax Treaties: Trends, Issues, and Policies in 2006 and Beyond, *59 Southern Methodist University Law Review* 853, No. 2, Spring 2006.
- SWAIN, John A. State Income Tax Jurisdiction: A jurisprudential and policy perspective. *William & Mary Law Review*, Volume 45, Issue 1, 2003.
- TIEBOUT, Charles, A pure theory of local expenditures, *64 Journal of Political Economics*, 1956.
- TILLINGHAST, David. A matter of definition: foreign and domestic taxpayers, *Berkeley Journal of International Law*, Vol. 2, Issue 2, 1984.
- TOVILLAS MORÁN, José María, La dimensión aplicativa de la Directiva comunitaria de intercambio de información tributaria, *Quincena Fiscal*, núm. 10/2013
- TOVILLAS MORÁN, José María. Comentarios al Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa. *Impuestos: Revista de doctrina, legislación, y jurisprudencia*, Año nº26, Nº 2, 2010, ISSN: 0213-0548, págs. 11-28.
- TOVILLAS MORÁN, José María, Planificación fiscal a través de comunidades de bienes, *Fiscal al día*, nº 20, abril 2000, pág. 18.
- TOVILLAS MORÁN, José María. La interpretación de los convenios de doble imposición. *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*, Núm. 0, Diciembre 1996.
- TOVILLAS MORÁN, José María. *Estudio sobre el Modelo de Convenio sobre la renta y el patrimonio de la OCDE de 1992*, Marcial Pons, 1996, ISBN: 8472483509.
- TRAPÉ VILADOMAT, Montserrat, Otras Rentas, en: CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor y otros (obra colectiva), *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, CISS Wolters Kluwer, 2012, pág. 589. ISBN: 978-84-9954-435-9.
- TREJO GABRIEL y GALÁN, María Jesús. La cláusula de beneficiario efectivo en el Modelo de Convenio de la OCDE. *Cuadernos de Formación. Volumen 15/2012*, Instituto de Estudios Fiscales, 2012.

- VAN RAAD, Kees, Interpretation and application of tax treaties by tax courts, *European Taxation*, Vol. 36, n° 1, 1996.
- VAN WEEGHEL, Stefan. *The Improper Use of Tax Treaties*, Kluwer Law International, 1998.
- VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, Antonio, La calificación de los cánones de los programas de ordenador en el Convenio impositivo entre España y Estados Unidos, *Revista de Contabilidad y Tributación*, n° 192, 1999, pág. 97-144. ISSN: 1138-9540.
- VEGA BORREGO, Félix Alberto, Rendimientos del trabajo y convenios para evitar la doble imposición, en: SERRANO ANTÓN, Fernando y otros, *Fiscalidad Internacional* (obra colectiva), Centro de Estudios Financieros, 2010, pág. 799 y ss.
- VEGA BORREGO, Félix Alberto. El concepto de beneficiario efectivo en los convenios para evitar la doble imposición, *Instituto de Estudios Fiscales*, 2005.
- VEGA BORREGO, Félix Alberto, Las cláusulas de Limitación de beneficios en los convenios para evitar la doble imposición, *Instituto de Estudios Fiscales, Inv. Jurídica n° 1/03*, 2003.
- VELÁZQUEZ CUETO, Francisco Antonio, Deducciones para evitar la doble imposición internacional e imputación de impuestos no pagados, *Crónica Tributaria*, núm. 52, 1985, pág. 239-244.
- VOGEL, Klaus, The influence of the OECD Commentaries on treaty interpretation, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 54, n°12, 2000.
- VOGEL, Klaus. *On double taxation conventions*, Wolters Kluwer, 1997.
- VOGEL, Klaus, Double Tax Treaties and their Interpretation, *Berkeley Journal of International Law*, Vol. 4, issue 1, 1986.
- WALKER, Andrew, The Tax Regime for Individual Expatriates: Whom to Impress?, *58 Tax Law*, 2005. 555, 556–598.
- WEST, Philip R, Foreign Law in US International Taxation: The search for standards, *Florida Tax Review*, Vol. 3, num. 4, 1996.
- WORSTER, William Thomas. The constitutionality of the taxation consequences for renouncing US citizenship. *Florida Tax Review*, Vol. 9, Number 11, 2010.
- ZELINSKY, Edward A. Citizenship and Worldwide Taxation: Citizenship as an Administrable Proxy for Domicile, *Iowa Law Review*, 2011.

NORMATIVA

España

- Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. BOE: 28/11/2014. Texto consolidado: 28/02/2015.

- Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias. BOE: 28/11/2014. Texto consolidado: 28/02/2015.

- Ley 25/2014, de 27 de noviembre, de Tratados y otros Acuerdos Internacionales. BOE: 28 de noviembre de 2014.

- Ley 4/2012, de 6 de julio, de contratos de aprovechamiento por turno de bienes de uso turístico, de adquisición de productos vacacionales de larga duración, de reventa y de intercambio y normas tributarias. BOE: 07/07/2012.

- Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital. BOE: 3/07/2010. Texto consolidado: 04/12/2014

- Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa. BOE: 18/11/2008. Texto consolidado: 24/11/2012.

- Resolución de 9 de mayo de 2008, Dirección General de Tributos, por la que se reconoce la exención por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sobre las retribuciones de los empleados de las Oficinas Consulares de EEUU en España. BOE: 04/06/2008.

- Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. BOE. 31/03/2007. Texto consolidado: 20/12/2014.

- RD 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos. BOE: 05/09/2009.

- Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal. BOE: 30/11/2006. Texto consolidado: 28/11/2014.

- Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. BOE: 29/11/ 2006. Texto consolidado: 28/11/2014.

- Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes. BOE: 12/03/2004. Texto consolidado: 28/11/2014.
- Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. BOE: 4/08/2004. Texto consolidado: 6/12/2013.
- RDL 6/2004, de 29 de octubre, por la que se aprueba el texto refundido de la Ley de ordenación y supervisión de seguros privados. BOE: 5/11/2004. Texto consolidado: 27/06/2014.
- Real Decreto Legislativo 2/2004 de 5 de marzo por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Haciendas Locales. BOE: 9/03/2004. Texto consolidado: 30/12/2012.
- Real Decreto Legislativo 1/2004 de 5 de marzo por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Catastro Inmobiliario. BOE: 8/03/2004. Texto consolidado: 17/09/2014.
- Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. BOE: 06/08/2004. Texto consolidado: 28/11/2014.
- Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. BOE: 12 de marzo de 2004. Texto consolidado: 28/11/2014.
- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. BOE: 18 de diciembre de 2003. Texto consolidado: 17/09/2014.
- Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones. Texto consolidado: 28/11/2014.
- Ley 49/2002, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo. BOE: 24/12/2002. Texto consolidado: 28/11/2014.
- Ley Orgánica 7/2001, de 27 de diciembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas. BOE: 31/12/2001. Texto consolidado: 19/12/2009.
- Ley 17/2001, de 7 de diciembre, de Marcas. BOE: 8 de diciembre de 2001. Texto consolidado: 05/03/2011.
- Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual. BOE: 22 de abril de 1996. Texto consolidado: 05/11/2014
- Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. BOE: 20/10/1993. Texto consolidado: 01/10/2014.

- Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. BOE: 29/12/1992. Texto consolidado: 28/11/2014
- Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio. BOE: 7 de junio de 1991. Texto consolidado: 30/12/2014.
- Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios que tienen la consideración de paraíso fiscal. BOE: 13/07/1991. Texto consolidado: 01/02/2003
- Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores. BOE: 29/07/1988. Texto consolidado: 04/12/2014.
- Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. BOE: 19 de diciembre de 1987. Texto consolidado: 28/11/2014.
- Ley 11/1986, de 20 de marzo, de Patentes. BOE: 26 de marzo de 1986. Texto consolidado: 05/03/2011.
- Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales. BOE: 27/06/1985.
- Real Decreto 1435/1985, de 1 de agosto, por el que se regula la relación laboral de carácter especial en los espectáculos públicos. BOE: 14/08/1985.
- Constitución Española de 1978. BOE: 29/12/1978. Texto consolidado: 27/09/2011.
- Ley 15/1978, de 20 de febrero, sobre zona económica. BOE: 23/02/1978.
- Código Civil de 1889. BOE: 25/07/1889. Texto consolidado: 14/11/2012

Estados Unidos

- *Internal Revenue Code* of 1986. <http://www.irs.gov/Tax-Professionals/Tax-Code,-Regulations-and-Official-Guidance> Texto consolidado: <http://www.gpo.gov/fdsys/pkg/USCODE-2011-title26/pdf/USCODE-2011-title26.pdf>
- *Code of Federal Regulations*. <http://www.gpo.gov/fdsys/browse/collectionCfr.action?selectedYearFrom=2013&go=Go>
- *American Tax Payer Relief Act of 2012*.
- *Patient Protection and Affordable Care Act of 2012*. Establece seguro de salud público obligatorio.

- *Hire Incentives to Restore Employment Act (HIRE)* de 2010. *Public Law* 111-147, 124. Stat. 71. Contiene las disposiciones conocidas por *Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA)*. Codificadas en las Secciones 1471-1474 del IRC.
- *United States Model Income Tax Convention*. September 20, 2006. *US Department of the Treasury*. <http://www.irs.gov/pub/irs-trty/usmodel.pdf>
- *United States Model Income Tax Convention Technical Explanation*. September 20, 2006. <http://www.irs.gov/pub/irs-trty/usmtech.pdf>
- *Tax Increase Prevention and Reconciliation Act of 2005 (TIPRA)*. *Public Law* 109-222, 120 Stat 345 (2006). Codificada en la Sección 911 IRC.
- *Revenue Procedure 2002-52* sobre procedimiento amistoso previsto en los convenios. *Internal Revenue Bulletin* 2002-31.
- *US Patriot Act of 2001*. *Public Law* 107-56, 115 Stat. 272.
- *Revenue Procedure 1999-32* sobre procedimiento para efectuar ajustes de operaciones vinculadas conforme al IRC 482. *Internal Revenue Bulletin* 1999-296.
- *Health Insurance Portability and Accountability Act* de 1997 (HIPPA). *Public Law* 104-19, 110 Stat 2093.
- *Illegal Immigration Reform and Immigrant Responsibility Act of 1996*. *Public Law* 104-208, 110 Stat 3009.
- *Foreign Investment in Real Property Tax Act (FIRPTA)*. 1980. Sección 897 IRC.
- *Foreign Investors Tax Act* de 1966. *Public Law* No. 89-809, 80 Stat. 1539. Aprueba por primera vez el impuesto de expatriación codificado en la sección 877.
- *Self-Employment Contributions Act (SECA)* de 1954. Codificada en las Secciones 1401 a 1403 IRC.
- *Federal Insurance Contribution Act (FICA)*. 1935. Codificada en el Capítulo 21 IRC.
- Constitución de Estados Unidos de 1789 y sus 27 enmiendas.

Convenios y Acuerdos internacionales

- *Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed Version*. 15 July 2014. <http://www.oecd.org/tax/treaties/oecd-model-tax-convention-available-products.htm>
- Acuerdo entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para la mejora del cumplimiento fiscal internacional y la implementación de la *Foreign Account Tax Compliance*

Act - FATCA (Ley de cumplimiento tributario de cuentas extranjeras), hecho en Madrid el 14 de mayo de 2013. BOE: 1 de julio de 2014.

- Convenio de Asistencia Mutua en Asuntos Fiscales. 1 de junio de 2011. <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/ENG-Amended-Convention.pdf>
- Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias. OCDE. 2010. ISBN: 978-84-80-08336-2.
- Modelo de Acuerdo sobre intercambio de información tributaria de la OCDE. 2010. <http://www.oecd.org/ctp/harmful/37975122.pdf>
- Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. OECD. 2010. ISBN: 978-92-64-09003.
- Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio. Versión abreviada. Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. 22 de julio de 2010. ISBN: 978-92-64-08948-8
- OECDE Model Tax Convention on Income and on Capital. Full Version. OCDE. 22 de julio de 2010. ISBN: 978-92-64-17518-1. <http://www.oecd.org/tax/treaties/oecd-model-tax-convention-available-products.htm>
- Acuerdo amistoso de 30 de enero y 15 de febrero de 2006 relativo al Convenio para evitar la doble imposición entre España y Estados Unidos de 22 de febrero de 1990. BOE: 13 de agosto de 2009.
- *Protocol amending the Convention between the United States and the French Republic signed on January 13, 2009.* <http://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/Treaty-Protocol-France-1-13-2009.pdf>
- *Protocol amending the Convention between the United States of America and the Federal Republic of Germany for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion signed on June 1st, 2006.* <http://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/Treaty-Protocol-Germany-6-1-2006.pdf>
- *Convention between the United States of America and the United Kingdom for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion signed on July 24th, 2001.* <http://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/uktreaty.pdf>
- *Protocol Amending the Convention between United States of America and United Kingdom for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion signed on July 19th, 2002.* <http://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/ukprotoc.pdf>
- *Convention between the United States of America and the Italian Republic for the avoidance of double taxation and the prevention of fraud or fiscal evasion signed on August 24th, 1999.* <http://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/italy.pdf>

- Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios (AGCS). OMC. 1995. (*General Agreement on Trade and Services (GATS)*). WTO) http://www.wto.org/spanish/docs_s/legal_s/26-gats.pdf
- *Convention between the United States of America and the French Republic for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion. August 31, 1994.* <http://www.irs.gov/pub/irs-trty/france.pdf>
- Instrumento de Ratificación del Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta de 22 de febrero de 1990. BOE: 22 de diciembre de 1990.
- Convenio CEE/90/436, de 23 de julio de 1990, relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de las empresas asociadas. DOCE 255 de 20 de agosto. BOE: 21/12/1994.
- Convenio sobre Seguridad Social entre España y Estados Unidos de 30 de septiembre de 1986 que entró en vigor a 1 de abril de 1988. BOE: 29 de marzo de 1988. La versión española puede localizarse en <http://www.seg-social.es/prdi00/groups/public/documents/normativa/095136.pdf>
- Instrumento de adhesión del Convenio de Viena sobre el Derecho de los Tratados, adoptado en Viena el 23 de mayo de 1969, de 2 de mayo de 1972. (BOE 13 de junio de 1980).
- *Founding Convention of OCDE*. 14 de diciembre de 1960.
- Convención de La Haya sobre cuestiones relativas al conflicto de las leyes de nacionalidad. 12 de abril de 1930. <http://eudo-citizenship.eu/InternationalDB/docs/Convention%20on%20certain%20questions%20relating%20to%20the%20conflict%20of%20nationality%20laws%20FULL%20TEXT.pdf>

Directivas

- Directiva 2014/107 de 9 de diciembre de 2014 que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere a la obligatoriedad de intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad. DOUE: 16/12/2014. <http://www.boe.es/doue/2014/359/L00001-00029.pdf>
- Directiva 2014/48 de 24 de marzo de 2014 que modifica la de 2003 sobre fiscalidad del ahorro. <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014L0048&from=EN>.
- Directiva 2011/96 UE de 30 de noviembre de 2011 relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros. DOUE: 29/12/2011 <http://www.boe.es/doue/2011/345/L00008-00016.pdf>

- Directiva 2011/16 de 15 de febrero de 2011 sobre cooperación administrativa en materia de fiscalidad. <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:32011L0016&from=en>
- Directiva 2003/48 de 3 de junio de 2003 sobre fiscalidad del ahorro. <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2003:157:0038:0048:EN:PDF>

Informes citados

- *American Citizens Abroad. Residence-Based Taxation: A Necessary and Urgent Tax Reform* 2013
http://waysandmeans.house.gov/uploadedfiles/american_citizens_abroad_wg_submission.pdf
- *Tax havens: international tax avoidance and evasion*. Jane G. Gravelle. *Congressional Research Service* 7-5700. 2013. <http://fas.org/sgp/crs/misc/R40623.pdf>
- *The Individual Alternative Minimum Tax*. *Congressional Budget Office*. 2010. https://www.cbo.gov/sites/default/files/01-15-amt_brief.pdf
- *Report to The Congress on Earnings Stripping, Transfer Pricing and U.S. Income Tax Treaties*. *Department of the Treasury*. 2007. <http://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/Documents/ajca2007.pdf>
- *Improving the resolution of tax treaty disputes*. OCDE. <http://www.oecd.org/ctp/dispute/38055311.pdf>

Otras Fuentes de Información

- Agencia Tributaria. <http://www.agenciatributaria.es/>
- *Government Printing Office*. <http://www.gpo.gov/fdsys/>
- *Internal Revenue Service*. www.irs.gov
- OCDE. <http://www.oecd.org/tax/>
- *Tax Policy Center*. <http://www.taxpolicycenter.org/>
- *The Tax Foundation*. <http://taxfoundation.org/>
- *The United States Senate Committee on Finance*. <http://finance.senate.gov>
- *US Department of the Treasury. Tax Policy*. <http://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/Pages/default.aspx>

ANEXO 1: TABLAS Y GRÁFICOS

· Tabla 1: Tramos y tipos federales escala general - 2015

a) Contribuyentes casados

Casado - Tributación Conjunta		Casado - Tributación Individual	
Base Liquidable	Tipo Aplicable	Base Liquidable	Tipo Aplicable
Hasta Dólares		Hasta Dólares	
18.450	10%	9.225	10%
74.900	15%	37.450	15%
151.200	25%	75.600	25%
230.450	28%	115.225	28%
411.500	33%	205.750	33%
464.850	35%	232.425	35%
En adelante	39,6%	En adelante	39,6%

Fuente: *Internal Revenue Service*. 2015

b) Contribuyentes solteros

Soltero		Responsable de Unidad Familiar	
Base Liquidable	Tipo Aplicable	Base Liquidable	Tipo Aplicable
Hasta Dólares		Hasta Dólares	
9.225	10%	13.150	10%
37.450	15%	50.200	15%
90.750	25%	129.600	25%
189.300	28%	209.850	28%
411.500	33%	411.500	33%
413.200	35%	439.000	35%
En adelante	39,6%	En adelante	39,6%

Fuente: *Internal Revenue Service*, 2015

· Tabla 2: Tipos impositivos dividendos y ganancias de capital – 2015

Concepto	Tipo (%)
Dividendos tramos 1 y 2 (tipo ordinario < 25%)	0%
Dividendos tramos 3 a 6 (tipo ordinario > 25%)	15%
Dividendos tramo 7 (tipo ordinario 39.6%)	20%
Ganancias de capital a largo plazo tramo 1 y 2	0%
Ganancias de capital a largo plazo tramo 3 a 6	15%
Ganancias de capital a largo plazo tramo 7	20%
Ganancia venta coleccionables	28%

Fuente: *Internal Revenue Service*, 2015

· Tabla 3: Net Investment Income Tax - 2015

Net Investment Income - 3.8%	Nivel ingresos ¹
Casados - Tributación conjunta	250.000
Casados - Tributación individual	125.000
Solteros	200.000
Responsable Unidad familiar	200.000

¹ Nivel de ingresos a partir del cual el sujeto pasivo está sujeto a este impuesto. La base imponible es el importe menor entre la base imponible ajustada del contribuyente y el NII.

· Tabla 4: Tramos y tipos estatales¹ - 2015

Estado	Tipo (%)	Número de Tramos	Tramo mas bajo/alto
ALABAMA	2% - 5%	3	500 - 3.001
ARIZONA	2,59% - 4,54%	5	10.000 - 150.001
ARKANSAS	1% - 7%	6	4.299 - 35.100
CALIFORNIA	1,0 - 13,3%	10	7.749 - 1.000.000
COLORADO	4.63%	1	Tipo Único
CONNECTICUT	3,0% - 6,7%	6	10.000 - 250.000
DELAWARE	0% - 6,66%	6	2.000 - 60.001
GEORGIA	1,0% - 6,0%	6	750 - 7.001
HAWAII	1,4% - 11,00%	12	2.400 - 200.001
IDAHO	1,6% - 7,4%	7	1.429 - 10.718
ILLINOIS	3,75%	1	Tipo Único
INDIANA	3,3%	1	Tipo Único
IOWA	0,36% - 8,98%	9	1.539 - 69.255
KANSAS	2,7% - 4,6%	2	15.000 - 30.001
KENTUCKY	2% - 6%	6	3.000 - 75.001
LOUISIANA	2% - 6%	3	12.500 - 50.001
MAINE	0% - 7,95%	3	5.200 - 20.900
MARYLAND	2% - 5,75%	8	1.000 - 250.000
MASSACHUSETTS	5,2%	1	Tipo Único
MICHIGAN	4,25%	1	Tipo Único
MINNESOTA	5,35% - 9,85%	4	25.070 - 154.951
MISSISSIPPI	3% - 5%	3	5.000 - 10.001
MISSOURI	1,5% - 6%	10	1.000 - 9.001
MONTANA	1% - 6,9%	7	2.800 - 17.100
NEBRASKA	2,46% - 6,84%	4	3.050 - 39.460
NEW JERSEY	1,4% - 8,97%	6	20.000 - 500.000
NEW MEXICO	1,7% - 4,9%	4	5.500 - 16.001
NEW YORK	4% - 8,82%	8	8.200 - 1.029.250
NORTH CAROLINA	5,75%	1	Tipo Único
NORTH DAKOTA	1,22% - 3,22%	5	37.450 - 411.500
OHIO	0,528% - 5,333%	9	5.200 - 208.000
OKLAHOMA	0,5% - 5,25%	7	1.000 - 8.701
OREGON	5% - 9,9%	4	3.350 - 125.000
PENNSYLVANIA	3,07%	1	Tipo Único
RHODE ISLAND	3,75% - 5,9%	3	60.550 - 137.650
SOUTH CAROLINA	0% - 7%	6	2.910 - 14.550
UTAH	5%	1	Tipo Único
VERMONT	3,55% - 8,95%	5	37.450 - 411.500
VIRGINIA	2% - 5,75%	4	3.000 - 17.001
WEST VIRGINIA	3% - 6,5%	5	10.000 - 60.000
WISCONSIN	4,0% - 7,65%	5	11.090 - 244.720
DIST. OF COLUMBIA	4% - 8,95%	4	10.000 - 350.000

Fuente: Federation of Tax Administrators, 2015.

¹ Tabla meramente orientativa. La tabla recoge los tramos correspondientes a contribuyentes solteros. Los tramos para contribuyentes casados que declaran conjuntamente son significativamente más altos. Los estados de Alaska, Florida, Nevada, South Dakota, Texas, Washington y Wyoming no tienen impuesto sobre la renta. En New Hampshire y Tennessee únicamente están sujetos a tributación los dividendos e intereses (tipo: 5% y 6%, respectivamente).

· Tabla 5: Tramos y tipos locales

Entidad	Estado	Tipo (%) Residentes	Tipo (%) No Residentes	Comentarios
BIRMINGHAM SAN FRANCISCO WILMINGTON INDIANA	ALABAMA CALIFORNIA DELAWARE INDIANA	1,00% 1,5% 1,25% 0,01% - 3,13%	1,00% 1,5% 1,25% 0,01% - 0,97%	Se aplica sobre empleadores Tipos varían según condado
IOWA	IOWA	1% - 2,0%	1% - 2,0%	Aplicado por los distritos escolares sobre la cuota estatal
LOUISVILLE BALTIMORE MARYLAND	KENTUCKY MARYLAND MARYLAND	2,20% 3,05% 2,25% - 3,20%	2,20% 1,25% 1,25%	Tipos varían según condado
DETROIT ST LOUIS NEWARK NEW YORK	MICHIGAN MISSOURI NEW JERSEY NEW YORK	2,50% 1,00% 1,00% 2,9% - 3,876%	1,25% 1,00% 1,00% -	1,25% no residentes Se aplica sobre empleadores Solo sobre residentes
CINCINNATI CLEVELAND PORTLAND PHILADELPHIA PITTSBURGH	OHIO OHIO OREGON PENNSYLVANIA PENNSYLVANIA	2,10% 2,00% 0,63% 3,93% 3,00%	2,10% 2,00% 0,63% 3,50% 1,00%	3,54 % no residentes 1,00 % no residentes

Fuente: *The Tax Foundation*. 2011. La última tabla actualizada disponible es de 2011. Aunque algunos tipos impositivos pueden haberse modificado desde entonces, la tabla adjunta es suficientemente informativa a efectos de este trabajo.

Tabla 6: Tributación de nacionales no-residentes (*US Tax Code*)

Sujeto Pasivo / Rentas	Tipo Impositivo ¹
Nacional o Residente Permanente	Tipos ordinarios
<u>Extranjero no residente</u>	
a) Rendimientos provenientes de actividades económicas	Tipos ordinarios
b) Rendimientos no provenientes de actividades económicas	
- Rendimientos del trabajo	Tipos ordinarios
- Pensiones públicas de jubilación	Tipos ordinarios sobre el 85%
- Rendimientos de bienes inmuebles	Tipos ordinarios / 30% ²
- Intereses Depósitos a Plazo	Exentos
- Intereses préstamos	30%
- Intereses constitutivos de <i>portfolio interest</i>	Exentos
- Dividendos ³	30%
- Otros rendimientos financieros	30%
- Cánones	30%
- Ganancias de capital (inmuebles)	Tipos ordinarios
- Ganancias de capital (excepto inmuebles)	Exentos

¹ Sin perjuicio de los tipos previstos en los CDI's

² Se permite al no residente tributar como si se tratara de una actividad económica

³ Excepto dividendos entre participadas o de fuente extranjera (+80%) que reúnan requisitos que marca la Ley.

Tabla 7: Estructura Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en EEUU

	RENTAS / <i>INCOME</i>	Rentas ya reducidas por el <i>foreign earned income and housing exclusion</i>
-	AJUSTES RENTAS / <i>ADJUSTMENTS</i>	<u>Ajustes rentas</u> - Gastos para la generación de ingresos. - Gastos de traslado. - Pensiones alimenticias - Aportaciones planes de jubilación (IRA) - Aportaciones planes médicos y pensiones trabajadores por cuenta propia.
=	BASE IMPONIBLE AJUSTADA / <i>ADJUSTED GROSS INCOME</i>	
-	REDUCCIONES / <i>EXEMPTIONS</i>	<u>Reducciones</u> - General - Específicas
=	BASE IMPONIBLE / <i>TAXABLE INCOME</i>	
x	TIPO IMPOSITIVO / <i>TAX RATE</i>	Tipos impositivos en Anexo I
=	CUOTA ÍNTEGRA / <i>TAX</i>	
-	DEDUCCIONES / <i>TAX CREDITS</i>	<u>Creditos fiscales</u> - <i>Foreign tax credit</i> - <i>Child & dependant care</i> - <i>Education credits</i>
=	CUOTA ÍNTEGRA AJUSTADA / <i>TAX</i>	
-	RETENCIONES, PAGOS A CUENTA / <i>PAYMENTS</i>	
=	IMPUESTO A PAGAR / <i>AMOUNT YOU OWE</i>	

	IMPUESTO MÍNIMO ALTERNATIVO / <i>ALTERNATIVE MINIMUM TAX</i>	

Tabla 8: Resumen tributación de personas físicas en el Protocolo de 2013

Artículo	Renta	Criterio preferente	Estado fuente	Tipo (fuente)
Art. 6	Rentas Inmobiliarias	Compartida Estado residencia y fuente (ilimitada)	Compartida entre España y Estado residencia	Ordinarios
Art. 7	Beneficios empresariales	Exclusiva Estado residencia	-	-
Art. 8	Transporte marítimo y aéreo	Exclusiva Estado residencia de quien explota empresa	-	-
Art. 10	Dividendos	Compartida Estado residencia y fuente (limitada)	Tipo general 15% Titularidad +10% 5% Titularidad +80%, +12 meses, limitación beneficios 0% Planes pensiones 0% EP (Sucursales) 5%	
Art. 11	Intereses	Exclusiva Estado Residencia	Exento excepto: Intereses contingentes 10% Intereses excedentes (REMIC) Ordinarios EEUU	
Art. 12	Cánones	Exclusiva Estado Residencia	-	-
Art. 13.1 y 13.4	Ganancias de capital - Inmuebles y sociedades cuyo activo principal sean inmuebles u otorguen derecho disfrute sobre inmuebles	Compartida Estado residencia y fuente	Compartida Estado residencia y fuente	Ordinarios
Art. 13.2	Ganancias de capital - Acciones o títulos de sociedades cuyo activo principal sean inmuebles situados en España	Compartida entre España y Estado residencia	Compartida entre España y Estado residencia	Ordinarios
Art. 13.5	Ganancias de capital - Buques, aeronaves y contenedores	Exclusiva Estado residencia de quien explota empresa	-	N/A
Art. 13.6	Ganancias de capital - Otros bienes	Exclusiva Estado Residencia transmitente	-	N/A
Art. 15	Servicios personales independientes	Exclusiva Estado Residencia	-	Ordinarios

TESIS DOCTORAL - JUAN MANUEL PUJOLS SOLER

Artículo	Renta	Criterio preferente	Estado fuente	Tipo (fuente)
Art. 16	Servicios personales dependientes	Compartida Estado residencia y fuente (sujeto a determinados requisitos)	Compartida cuando empleo se ejerza en Estado fuente si: - perceptor permanece >183 días en Estado fuente; - pagador es residente Estado fuente; - se tiene EP en Estado fuente	Ordinarios
Art. 18	Retribución de consejeros	Compartida Estado residencia y fuente (Estado residencia sociedad)	Compartida Estado residencia y fuente (Estado residencia sociedad)	Ordinarios
Art. 19	Artistas y deportistas	Compartida Estado residencia y fuente si rentas > 10.000\$. Exclusiva Estado residencia si rentas < 10.000\$	Compartida cuando rentas >10.000\$	Ordinarios
Art. 20	Pensiones privadas	Exclusiva Estado residencia beneficiario efectivo	-	Ordinarios
Art. 20	Beneficios Seguridad Social	Compartida Estado residencia y fuente (que paga las pensiones)	Compartida Estado residencia y fuente	Ordinarios
Art. 20	A anualidades	Exclusiva Estado residencia beneficiario efectivo	-	Ordinarios
Art. 20	Pensiones alimenticias (cónyugues)	Exclusiva Estado residencia beneficiario	-	Ordinarios
Art. 20	Pensiones alimenticias (hijos)	Exclusiva Estado residencia obligado al pago	-	Ordinarios
Art. 21	Funciones públicas	<u>Remuneraciones:</u> Exclusiva Estado fuente. Si servicios se prestan en Estado residencia y beneficiario es nacional o residente del Estado Residencia, exclusiva Estado residencia; <u>Pensiones:</u> Exclusiva Estado fuente. Si beneficiario es nacional y residente del Estado de residencia, exclusiva Estado residencia.		Ordinarios
Art. 22	Estudiantes y personas en prácticas	Exención de tributación si rentas < 5.000\$ (estudiantes) o < 8.000\$ (personas en prácticas)		
Art. 23	Otras rentas	Exclusiva Estado de residencia	-	