

TRIBUTACIÓN	TIPOLOGÍA NORMATIVA DE LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN: UN DESARROLLO DE LAS NORMAS DE REPARTO	Núm. 25/2004
--------------------	---	-------------------------



EMILIO AGUAS ALCALDE

Doctor en Derecho

Extracto:

EN este trabajo pueden distinguirse claramente dos partes, la primera abarcaría los apartados I a V, en los que se pretende sistematizar la situación actual en torno a las denominadas «normas de reparto». La segunda comprendería los apartados VI y VII, en los que se ensaya un desarrollo en la categorización de esas normas y los efectos derivados de tal distinción, en concreto en el apartado VI, pues el VII sólo constituye una sencilla pincelada del esquema de la materia en que se inserta este artículo. Este esbozo es el resultado de aventurarse en el deseo de concretar el contenido de una parte del Derecho cuya importancia práctica, difusión internacional e interés de los estudiosos, aumenta espectacularmente.

Partiendo de la idea de que las normas de los Convenios para evitar la doble imposición que clasifican y asignan la renta (arts. 6 a 21 MC OCDE), conocidas como normas de reparto, tienen naturaleza y efectos propios, se concluye que conforman una categoría normativa diferenciada de otras clases de normas del Derecho, en particular, de las normas de conflicto del Derecho Internacional Privado. En consecuencia, son merecedoras de un estudio específico atendiendo a esos rasgos distintivos, no ya como justificación de nuestro trabajo, sino como normas con un campo propio.

La concepción actual de las normas de reparto es dispar entre la doctrina, no obstante creemos que las posturas se están acercando, tanto por el trabajo de la OCDE como por la propia dinámica de la doctrina científica. Sobre las ideas desarrolladas por ambas proponemos una síntesis de la posición alcanzada respecto a la naturaleza (normas clasificadoras), función (asignar la renta), tipos (abiertas y cerradas) y consecuencia jurídica (asignar la renta en exclusiva a uno de los Estados parte del convenio o primariamente al de la fuente) de las normas de reparto.

Llegados a este punto, se construye una nueva distinción entre las normas de reparto, en concreto sobre las que atribuyen la renta solamente a uno de los Estados parte del convenio, diferenciando entre las que lo hacen al de residencia (excluyentes) de las que lo hacen al de la fuente (prevalentes).

De esta distinción se extraen una serie de consecuencias: primera, la existencia de unas normas de no sujeción de ámbito convencional, con efectos *inter partes*; segunda, en una relación triangular de sujeción fiscal internacional nos ayuda a seleccionar los Estados con asignación de renta y, tercera, exponemos cómo puede afectar a la exigibilidad de retenciones.

Sumario:

- I. Introducción.

- II. Estructura normativa del MC OCDE.
 - A) En conjunto.
 - B) Los capítulos III-V en particular.
 - C) Las normas de reparto.

- III. Naturaleza y función de las normas de reparto. Distinción con las normas de conflicto.
 - A) Qué entendemos por clasificación, interpretación, calificación y aplicación jurídicas.
 - a) Clasificación y normas clasificadoras.
 - b) Calificación y normas calificadoras.
 - c) Interpretación jurídica.
 - d) Aplicación jurídica.
 - B) Las normas de reparto como normas clasificadoras.
 - C) Función de las normas de reparto.

- IV. Tipología y efectos de las normas de reparto.
 - A) Consecuencia jurídica de las normas de reparto.
 - a) Las normas de reparto cerradas.
 - b) Las normas de reparto abiertas.

- B) Tipología de las normas de reparto.
 - a) Normas cerradas en el MC OCDE.
 - i. Normas de reparto que asignan el gravamen en exclusiva al Estado de residencia.
 - ii. Normas de reparto que asignan el gravamen en exclusiva al Estado de la fuente.
 - b) Normas abiertas en el MC OCDE.
 - i. Con atribución primaria del gravamen al Estado de la fuente sin límite cuantitativo.
 - ii. Con atribución primaria del gravamen al Estado de la fuente hasta un límite cuantitativo.
 - c) Comentario.
- V. CDI como expresión de la soberanía.
- VI. Desarrollo de la tipología de las normas de reparto.
 - A) El principio de la fuente como criterio de sujeción.
 - a) Los criterios de sujeción: residencia y fuente.
 - b) Manifestaciones del criterio de la fuente: situación y pago.
 - B) Origen de la distinción entre normas cerradas.
 - C) Tipología de normas de reparto cerradas.
 - a) Excluyentes.
 - b) Prevalentes.
 - D) Efectos de la distinción.
 - a) Consideración de la norma excluyente como norma de no sujeción.

- b) En las situaciones triangulares de tributación internacional.
 - i. Descripción de las situaciones triangulares. En particular las generadas por el criterio del pago.
 - ii. Efectos sobre las situaciones triangulares.
 - c) Efectos en las retenciones.
 - i. En el Estado fuente excluido de gravamen.
 - ii. En el Estado de residencia.
- E) Carácter normativo de los preceptos de no sujeción en el ámbito tributario internacional.

VII. Distinción entre parte general y parte especial del derecho tributario convencional.

Conclusiones.

Bibliografía.

I. INTRODUCCIÓN

De todos es conocido que las relaciones económicas internacionales constituyen uno de los pilares fundamentales de la sociedad actual. El intercambio de personas, bienes y capital entre Estados supone uno de los grandes logros de nuestro tiempo, alcanzado gracias a los avances en los lazos de comunicación entre los pueblos, no obstante, uno de los efectos indeseables derivado de estas relaciones es el de la doble imposición jurídica internacional.

Este problema surge cuando una persona residente en un Estado genera riqueza en otro, siendo gravada por este hecho en ambos Estados bajo un impuesto similar y durante un mismo período temporal. Su causa está en que los dos Estados poseen sujeción fiscal sobre la capacidad manifestada, uno como Estado donde reside la persona y el otro como Estado fuente, esto es, el de origen de la riqueza. También podrá ocurrir que no tribute en ninguno de los dos, resultado considerado asimismo como lesivo.

Con el fin de corregir este obstáculo, se han elaborado normas para coordinar los sistemas tributarios nacionales de dos o más Estados con vínculos jurídico-tributarios sobre un sujeto. El mecanismo más eficaz de crear tales normas ha sido la firma de convenios bilaterales sobre doble imposición, para ello la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) creó en 1963 un Modelo de Convenio (MC) que ha sido adoptado por la mayoría de los Estados como plantilla sobre la que redactar sus concretos convenios. En este momento hay celebrados en el mundo alrededor de 1.500 convenios para evitar la doble imposición.

De esta suerte, el estudio de la tributación internacional tiene como eje el MC OCDE y sus Comentarios. Del mismo se extraerán los caracteres generales aplicables a la mayoría de los convenios que forman parte de la red internacional de convenios bilaterales.

Sobre esta base, el análisis de la tipología normativa de los convenios de doble imposición (CDI) se realiza atendiendo al articulado del MC OCDE ¹.

¹ Aunque el MC de referencia para nosotros sea el de la OCDE, debe tenerse en cuenta la existencia del MC ONU (versiones de 1980 y 2001), coincidente en cuanto a estructura y clasificación con el de la OCDE, pero poniendo más énfasis en la atribución de renta al país de la fuente, favoreciendo a los países en desarrollo mediante un mayor uso del prin-

II. ESTRUCTURA NORMATIVA DEL MC OCDE

A) En conjunto.

Señala la Introducción al MC OCDE que éste se halla organizado en tres grupos normativos.

El primero formado por los Capítulos I y II (arts. 1-5) dedicando el primero (arts. 1-2) al ámbito de aplicación del Convenio y el segundo (arts. 3-5) a definir ciertos términos.

El segundo grupo de normas es el más amplio y contiene los Capítulos III a V (arts. 6-23), encargados de determinar «en qué medida cada uno de los Estados contratantes puede gravar la renta y el patrimonio y cómo puede eliminarse la doble imposición jurídica internacional»².

El tercero engloba los Capítulos VI y VII (arts. 24-31), destinando el Capítulo VI a las disposiciones especiales y el VII a la entrada en vigor y denuncia³.

B) Los capítulos III-V en particular.

Atendiendo a los Capítulos organizadores del segundo grupo, éste puede dividirse en tres subgrupos. Por una parte el Capítulo III (arts. 6-21) que determina la competencia fiscal del Estado de la fuente o del de residencia por categorías de renta; por otra el Capítulo IV (art. 22) hace lo mismo pero con el patrimonio y, por último, el Capítulo V (art. 23A y 23B) establece para el Estado de residencia la obligación de evitar la doble imposición cuando el de la fuente tenga atribuido gravamen sobre la renta o patrimonio de que se trate⁴.

cipio de la fuente; cf. M. PIRES, *International Juridical Double Taxation of Income*, op. cit., págs. 156 y 260; K. VOGEL, «Introduction», en *On Double Taxation Conventions*, dirigido por: K. VOGEL, 3.ª ed., traducido al inglés por: J. MARIN y B. ELVIN, Kluwer Law International, Londres, 1997, pág. 18, párrafo 20. También hay que tener en cuenta el MC EEUU (versiones de 1977, 1981 y 1996). Los 30 países miembros de la OCDE son: Alemania, Australia, Austria, Bélgica, Canadá, Chequia, Corea, Dinamarca, Eslovaquia, España, Estados Unidos, Finlandia, Francia, Grecia, Holanda, Hungría, Islandia, Irlanda, Italia, Japón, Luxemburgo, México, Noruega, Nueva Zelanda, Polonia, Portugal, Reino Unido, Suecia, Suiza y Turquía.

² V. Introducción al MC OCDE, párr. 17.

³ En la reforma que el MC OCDE ha sufrido en 2003 se ha añadido un nuevo artículo 27 (Asistencia en la recaudación de los tributos), trasladando correlativamente los posteriores artículos. En consecuencia, los tradicionales 30 artículos del MC OCDE han pasado a 31.

⁴ V. Introducción al MC OCDE, párr. 19.

C) Las normas de reparto.

De estos tres subgrupos hay dos que no sólo han sido diferenciados del resto del Modelo, sino también de todo del ordenamiento jurídico, son los artículos 6-22 del MC OCDE, a los que se ha denominado *normas de reparto*⁵, y aun más en concreto, los artículos 6-21 del MC OCDE relativos a la renta.

Esta configuración de una normativa con caracteres propios ha servido para determinar el carácter tributario de los Convenios para evitar la doble imposición, suponiendo, además, el núcleo sobre el que construir una rama del Derecho, cuya denominación como Derecho Tributario Internacional, Derecho Internacional Tributario o simplemente Derecho Tributario Convencional sigue siendo discutida⁶. El objeto de este trabajo no es, sin embargo, el apasionante debate sobre la designación de esta materia, sino la naturaleza, función, tipología y efectos de las normas de reparto.

⁵ Expresión que XAVIER usa ya en 1977, *normas de repartição*, si bien este autor entiende que se trata de un tipo de normas de conflicto (dentro de las denominadas «unilaterales»), cf. A. XAVIER, *Direito Tributário Internacional do Brasil*, Editora Resenha Tributária, São Paulo, 1977, págs. 28-29. VOGEL acoge esta expresión, citando la del propio XAVIER, v. «Introduction», *op. cit.*, pág. 27, párrafo 45d, y afirmando sobre las normas de reparto: «En inglés, las normas del tratado que desarrollan esta particular función podrían llamarse "normas de clasificación y asignación". Sin embargo, esta expresión puede no ser suficientemente clara para mostrar que ambos Estados contratantes están simultáneamente "encargados" de la "asignación". Además, la expresión puede ser confusa en la traducción a otros idiomas. Por tanto, al menos para discutir en un nivel internacional, puede proponerse la expresión: "normas de reparto". Este comentario está dirigido a un uso internacional, y la expresión "normas de reparto" es la adoptada por sus autores», expresión que nosotros compartimos. Entre nuestra doctrina algunos autores las denominan como «reglas de distribución del poder (o competencia) tributario», v., por ejemplo, J. M. CALDERÓN CARRERO, «Comentario al artículo 33 de la LIRNR», en *Comentarios a la ley del impuesto sobre la renta de no residentes*, dirigido por: obra común, Civitas, Madrid, 1999, pág. 450; F. A. GARCÍA PRATS, *Imposición directa, no discriminación y Derecho comunitario*, Tecnos, Madrid, 1998, pág. 157. Si bien nosotros preferimos la expuesta, no únicamente porque asumamos los argumentos de VOGEL, sino también porque entendemos que no hay un reparto del poder tributario, sino una renuncia a gravar una renta, una autolimitación expresada en el CDI. Esta idea se expone a lo largo de este trabajo.

⁶ Como pone de manifiesto SAINZ DE BUJANDA esta cuestión ha sido objeto de reflexión por parte de la más prestigiosa doctrina tributaria nacional e internacional ya desde el año 1899, v. nota al pie n.º 11 de «La interpretación, en Derecho Español, de los Tratados internacionales para evitar la doble imposición», en *RDF y HP*, núm. 38, 1960, pág. 286. Sobre este debate v. también, O. BÜHLER, «El derecho internacional tributario en el sistema del Derecho Internacional», en *RDF y HP*, núm. 38, 1960, págs. 361-366; F. SAINZ DE BUJANDA, *Hacienda y Derecho*, vol. II, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1962, pág. 194; O. BÜHLER, *Principios de Derecho Internacional Tributario*, traducido por: F. CERVERA TORREJÓN, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1968, págs. 3-6; A. XAVIER, *Direito Tributário Internacional do Brasil*, *op. cit.*, págs. 24-25; L. DEL ARCO RUETE, *Doble imposición internacional y derecho tributario español*, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1977, pág. 21; F. SAINZ DE BUJANDA, *Sistema de Derecho Financiero*, Volumen 2.º, Tomo I, Facultad de Derecho, Madrid, 1985, págs. 459-480; G. TIXIER, *Droit Fiscal International*, de la serie: Que sais - je?, n.º 2306, dirigida por: P. ANGOUVENT, 1.ª ed., Presses Universitaires de France, Paris, 1986, pág. 3; R. S. J. MARTHA, *The Jurisdiction to Tax in International Law*, de la serie: on International Taxation, n.º 9, dirigida por: Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer, 1989, pág. 31; K. VOGEL, «Il diritto tributario internazionale», en *Il diritto tributario e le sue fonti*, de la serie: *Trattato di Diritto Tributario*, vol. I, Tomo II, dirigida por: A. AMATUCCI, E. GONZÁLEZ GARCÍA y W. SCHICK, CEDAM, Padova, 1994, pág. 691; L. HINNEKENS, «Compatibility of Bilateral Tax Treaties with European Community Law - Applications of the Rules», en *EC Tax Review*, n.º 4, vol. 4, 1995, pág. 236.

III. NATURALEZA Y FUNCIÓN DE LAS NORMAS DE REPARTO. DISTINCIÓN CON LAS NORMAS DE CONFLICTO

Hasta no hace mucho tiempo ha existido una identificación de las normas de reparto de los CDI con las normas de conflicto del Derecho Internacional Privado⁷. Entendemos, sin embargo, que tienen una diferencia de principio con el Derecho tributario convencional y es que los puntos de conexión de los CDI no suponen la aplicación en un Estado de la normativa de otro Estado. Las normas de conflicto del DIPr y las normas de los CDI son esencialmente distintas⁸.

⁷ Es el caso de autores como J. P. NIBOYET, *Traité de Droit International Privé Français*, Tomo IV, Recueil Sirey, París, 1947, pág. 166, v. en particular su nota 2; O. BÜHLER, *Principios de Derecho Internacional Tributario*, *op. cit.*, págs. 2-3; XAVIER intenta superar esta dialéctica con la denominada «unilateralidad» de ciertas normas de conflicto, v. *Direito Tributário Internacional do Brasil*, *op. cit.*, págs. 21-22; sobre esta concepción v. también A. XAVIER, «El problema de las calificaciones en derecho tributario internacional», en *RDF y HP*, n.º 225-226, 1993, pág. 692. PIRES opina que si bien estamos ante normas de conflicto, éstas tienen una estructura y función diferente a las del DIPr, cuyo rasgo esencial en Derecho Tributario Convencional, por encima de cualquier otro, es que en ningún caso se aplica el Derecho del otro Estado, v. *International Juridical Double Taxation of Income*, *op. cit.*, págs. 109, 222 y ss. y 238-240, en particular la explicación que ofrece en las notas 100 y 101 de estas últimas.

⁸ Como afirma A. MIAJA: «el derecho internacional privado, por el mero hecho de su existencia, supone la penetración en cada país de las leyes emanadas de una soberanía diferente», v. A. MIAJA DE LA MUELA, *Derecho Internacional Privado: Introducción y Parte General*, tomo I, 6.ª ed., Atlas, Madrid, 1972, pág. 39, mientras que, sigue más adelante, el Derecho Tributario Internacional no supone la aplicación del Derecho extranjero. Por ello, decimos, los puntos de conexión de una norma de un CDI no remiten a la aplicación interna de una norma extranjera, como sí hacen los de una norma de conflicto, sino que asignan una renta a uno de los dos Estados, el cual aplicará su propio Derecho. VOGEL, cuya opinión seguimos, afirma: «Sin embargo, los Estados recaudan impuestos sólo sobre la base de su propia normativa fiscal. El gravamen realizado sobre la base del Derecho de otro estado sólo ocurre en casos sumamente excepcionales (p. ej. en los años 70 y 80 la URSS gravaba a las personas físicas y jurídicas extranjeras conforme a la ley nacional del estado del cual estas personas procedían...). Las reglas de los tratados fiscales dan por supuesto que ambos Estados contratantes van a gravar conforme a su normativa fiscal; por tanto, a diferencia de las reglas de Derecho internacional privado las reglas de los tratados no se dirigen a la aplicación de la normativa extranjera», continúa más adelante: «Los tratados fiscales, a diferencia de las normas de conflicto del Derecho internacional privado, no abordan el problema de escoger entre la aplicación del Derecho interno o el extranjero. Sino que reconocen que cada estado contratante aplica su propio Derecho y entonces estas normas limitan a los Estados contratantes en la aplicación de ese Derecho. Consecuentemente, sería equívoco designar las normas de estos tratados como normas de conflicto en conformidad con su uso en el Derecho internacional privado», v. «Introduction», *op. cit.*, pág. 20, párr. 26 para la primera transcripción y pág. 26, párrs. 45a-45b para la segunda. Sobre este autor v. también K. VOGEL, «Il diritto tributario internazionale», *op. cit.*, págs. 696-699. Tras un profundo análisis, particularmente de las doctrinas italiana y española, sobre la territorialidad desde los puntos de vista internacional general y tributario internacional llega a la misma conclusión C. M. LÓPEZ ESPADAFOR, *Fiscalidad Internacional y territorialidad del tributo*, McGraw-Hill, Madrid, 1996. Así, afirma: «Esta actuación del operador jurídico tributario es diversa, pues, de la que realizan los órganos judiciales cuando aplican las normas de Derecho internacional privado. Las normas de conflicto bilaterales de esta rama del Derecho hacen que se deban aplicar normas jurídicas extranjeras. El caso de la recaudación de créditos tributarios extranjeros es, como hemos visto, del todo diversa», pág. 181, y en relación directa con los convenios subraya: «En las materias en que rige este tipo de normas no se reenvía al Derecho extranjero... El Estado, así pues, aplicaría solamente su propio Derecho tributario... Las normas de Derecho tributario internacional nos dirán qué manifestaciones de riqueza tributan, y si tributan, qué régimen tributario debe ser aplicado a las mismas... Por otra parte, las normas del Derecho tributario internacional nos dicen qué manifestaciones de riqueza quedan sometidas al poder tributario del Estado que las crea y el régimen tributario aplicable a las mismas, si una determinada manifestación de riqueza queda sometida al poder tributario del Estado, los órganos administrativos tributarios... aplicarán su propio derecho... Por otro lado, las normas de los Convenios para evitar la doble imposición internacional tampoco son similares a las normas de conflicto bilaterales del Derecho internacional privado. Estos Convenios no dicen a los Estados qué ley deben aplicar... establecen qué Estado puede ejercitar su poder tributario», págs. 183-191. Por tanto, para este autor, este aspecto, denominado territorialidad formal (la material serían los puntos de conexión con un territorio), indica que *en materia de CDI* no surge conflicto de soberanía, para esta conclusión, en relación con las páginas últimas citadas de este autor, v. también págs. 6-25 y las conclusiones XVIII-XIX.

Sobre la base de la idea expuesta (la no consideración de las normas de reparto como normas de conflicto), es necesario ahora determinar cuál es entonces la naturaleza y función de las normas de reparto de los CDI, para ello habremos de concretar el contenido de cuatro componentes esenciales de la actividad jurídica, cuales son: calificar, clasificar, interpretar y aplicar.

A) Qué entendemos por clasificación, interpretación, calificación y aplicación jurídicas.

a) Clasificación y normas clasificadoras.

Por «clasificar» entendemos agrupar hechos y relaciones jurídicas en conjuntos, delimitándolos según caracteres comunes exclusivos y excluyentes. Estaremos ante normas clasificadoras cuando éstas sistematicen hechos y relaciones jurídicas sin describirlas. Por tanto, la elección de la norma clasificadora que corresponda a un hecho concreto necesita una previa calificación del mismo ⁹.

⁹ La organización del Derecho sobre la base de conceptos y clasificaciones está ampliamente reconocida por las diferentes escuelas filosófico-metodológicas. Sin embargo, para ellas el problema se plantea respecto de a qué orden deben responder esos conceptos y clasificaciones, de cómo se forman y de cómo se deben interpretar y aplicar, si responden a unos criterios éticos, morales, lógicos, históricos, económicos o sociales previos, si se aplican de forma neutral o participativa, etc.; cf.: E. SIMÓN ACOSTA, *El Derecho Financiero y la Ciencia Jurídica*, Ed. Studia Albornotiana, Zaragoza, 1985, págs. 263-300; J. CASTÁN TOBEÑAS, *Teoría de la aplicación e investigación del Derecho*, Instituto Editorial Reus, Madrid, 1947, págs. 34-36, 137-151 y 345-354.

Así, por ejemplo, para LARENZ la formación del Derecho a partir de normas clasificadoras y calificadoras ya no es la cuestión, para este autor la cuestión se plantea desde el punto de vista de si éstas pueden ser neutras, o bien su aplicación dependerá de valores y principios previamente dados. Una idea de lo que serían las «normas clasificadoras» puede verse respecto de lo que denomina «sistema externo» (el interno serían los principios generales y principios subyacentes), que completa con la noción de «series de tipos». Afirmando: «Este sistema, que nosotros en lo que sigue denominaremos externo, se basa en que se han de separar y generalizar, de los supuestos de hecho que son objeto de una regulación jurídica determinados elementos. De ellos se formarán conceptos genéricos que serán ordenados de modo que, añadiendo o sustrayendo notas distintivas específicas particulares, pueden alcanzarse distintos grados de abstracción. Al ser subsumidos los conceptos "inferiores" respectivos, que son los de menos grado de abstracción, bajo los conceptos superiores correspondientes, se consigue, finalmente, reconducir la masa de materia jurídica a algunos pocos conceptos supremos». «La formación de conceptos abstractos y particularmente de aquéllos con cada vez más elevado grado de abstracción, cuyo vacío de contenido irá en aumento con el aumento del grado de abstracción facilita, por cierto, en gran medida la claridad; porque, con la ayuda de tales conceptos, pueden ser puestos bajo un denominador común un gran número de fenómenos, a menudo de muy diferente índole, y ser regulados uniformemente... la abstracción, llevada hasta el ápice, interrumpe las conexiones de sentido y ella misma, finalmente, se conduce *ad absurdum* por la vacuidad de sus conceptos supremos, que nada dicen ya sobre la conexión de sentido subyacente»; cf. K. LARENZ, *Metodología de la ciencia del Derecho*, traducido por M. RODRÍGUEZ MOLINERO, Ariel, Barcelona, 1994, pág. 438 para el primer párrafo transcrito, pág. 445-6 para el segundo. Por lo expuesto en la última oración transcrita, el autor completa la idea con lo que denomina «series de tipos», v. ídem, págs. 460-465 y nuestras notas 10 y 13; sobre «conceptos clasificatorios», v. ídem, pág. 217. Sin embargo, para LARENZ la utilidad del sistema externo como normas clasificadoras es patente: «Ahora bien, aquí radica la gran importancia práctica del sistema «externo», formado por conceptos generales abstractos según puntos de vista clasificatorios más o menos formales... Sin un tal sistema, habría de andar a ciegas quien buscara las normas jurídicas adecuadas al hecho que es dado», ídem, pág. 276. Sobre la noción de sistema «interno», v. ídem, pág. 465 y ss. La exposición de la tesis contraria, la pretensión de neutralidad de un esquema clasificatorio-conceptual, puede verse en, ídem, págs. 221-226 y 231-235. La referencia al autor, tanto en este punto como en la nota 11, la hacemos en relación con las nociones y no con la idea subyacente general de la obra, propia de la Filosofía del Derecho, nociones que también son aceptadas por CASTÁN TOBEÑAS como conclusión definitiva en este capítulo punto, cf. *Teoría de la aplicación e investigación del Derecho*, *op. cit.*, págs. 352-354.

Sin embargo, la opinión de LARENZ, de que: «La misión del sistema científico es hacer visible y mostrar la conexión de sentido inherente al orden jurídico como un todo con sentido... Al efecto se presupone siempre que las reglas de Derecho y los diferentes complejos de regulación están de hecho entre sí en una tal conexión de sentido, es decir, que son algo más

b) *Calificación y normas calificadoras.*

«Calificar» se usa en un doble sentido, por un lado la realizada por el elaborador de la norma, calificación normativa, y, por otro, la realizada por el aplicador de la misma, calificación aplicativa¹⁰. En el primer caso, calificación normativa (norma calificadora), es una actividad complementaria de la clasificación y supone describir por el legislador los caracteres o las notas distintivas de los hechos y situaciones jurídicas¹¹; en la medida en que el creador de la norma cita hechos jurídicos pero no los describe, hay una ausencia de calificación normativa de los mismos. En el segundo caso, calificación aplicativa, supone la subsunción¹² o integración¹³ de un hecho jurídico (esto es, un suceso o situación de la realidad a los que se ligan consecuencias jurídicas), en la hipótesis normativa (presupuesto de hecho)¹⁴ que le corresponde¹⁵.

que una aglomeración de normas particulares basada en la "arbitrariedad" del legislador o en otros factores más o menos casuales», v. ídem, pág. 479, es plenamente secundada por nosotros. Por ello, nuestro cometido en este punto debe estar en descubrir esa estructura dada en el Derecho estudiado y discriminar clasificaciones y conceptos, opinión en la que seguimos a la manifestada por E. SIMÓN ACOSTA, *El Derecho Financiero y la Ciencia Jurídica*, op. cit., págs. 301-305.

- ¹⁰ Sobre la calificación, qué son y cómo le afecta la distinción entre «concepto» y «tipo» v. K. LARENZ, *Metodología de la ciencia del Derecho*, op. cit., págs. 203-215; así, estaremos ante un concepto cuando sea necesario que en el hecho se den todas sus notas distintivas y sólo éstas, y ante un tipo cuando en el hecho puedan darse sólo algunas notas o éstas admitan graduación. Sobre la calificación aplicativa v. también E. SIMÓN ACOSTA, *El Derecho Financiero y la Ciencia Jurídica*, op. cit., págs. 317-319 y pág. 370.
- ¹¹ Sobre las nociones de «concepto concreto», de «tipo-figura», de «tipo jurídico-estructural» y de «concepto determinado por la función» (si bien este último está más en relación con el «sistema interno», suponiendo, por tanto, una concreción de los principios jurídicos); v. K. LARENZ, *Metodología de la ciencia del Derecho*, op. cit., págs. 447-451 para el primero, 455-6 para el segundo, 457-460 para el tercero y 473-478 para el cuarto.
- ¹² Seguimos a LARENZ en el uso del término «subsunción», no tanto porque lo sistematice como «calificación», que no lo hace, sino porque este autor le da un uso restringido, puesto que entiende que con él se alude exclusivamente a la actividad de discernir si un hecho real se adapta a lo determinado en un presupuesto de hecho; separándolo de la actividad de interpretación, y, asimismo, dando por supuesto que se trata de algo distinto a la actividad completa del silogismo de aplicación de la ley (presupuesto de hecho –situación de hecho– consecuencia); v. K. LARENZ, *Metodología de la ciencia del Derecho*, op. cit., pág. 267 y ss. y 277 y ss.; sobre el sentido amplio y restringido del término v. J. CASTÁN TOBEÑAS, *Derecho Civil Español, Común y Foral: Ideas generales. Teoría de la norma jurídica*, Tomo I, Volumen I, 12.ª ed., Ed. Reus S.A., Madrid, 1987, págs. 531-536.
- ¹³ «Bajo la descripción del tipo no se puede *subsumir*; pero se puede, con su ayuda, enjuiciar si un fenómeno puede *integrarse* o no en el tipo», v. K. LARENZ, *Metodología de la ciencia del Derecho*, op. cit., pág. 211, (la cursiva es nuestra).
- ¹⁴ No resulta clara la terminología usada para distinguir entre el hecho real y la hipótesis normativa, puesto que algunos de nuestros más grandes juristas la han usado de forma mezclada. Así, por ejemplo, CASTÁN usa la expresión «supuesto de hecho» para referirse al hecho real, afirmando que supone la premisa menor del tradicional silogismo que supone aplicar la norma y la expresión «hipótesis normativa» para la premisa mayor, cf. J. CASTÁN TOBEÑAS, *Derecho Civil Español, Común y Foral: Ideas generales. Teoría de la norma jurídica*, op. cit., pág. 534; también usa así la expresión en J. CASTÁN TOBEÑAS, *Teoría de la aplicación e investigación del Derecho*, op. cit., pág. 12; en tanto que SAINZ DE BUJANDA usa indistintamente las expresiones «supuesto» y «presupuesto de hecho» para la hipótesis normativa, reservando las expresiones «situación de hecho» o «suceso fáctico» para el hecho de la vida real, cf. F. SAINZ DE BUJANDA, *Hacienda y Derecho*, vol. IV, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1966, pág. 270 y 320 para las primeras expresiones y 272 y sigs. para las segundas. LARENZ también habla de «supuesto de hecho» para la hipótesis y de «suceso fáctico» para el hecho real, cf. K. LARENZ, *Metodología de la ciencia del Derecho*, op. cit., pág. 242 y ss. y pág. 265. La LGT de 1963 en su artículo 28 (al igual que hace la LGT de 2003 en su art. 20.1) utiliza la expresión «presupuesto» para referirse a la hipótesis normativa que supone la definición del hecho imponible.
- ¹⁵ Para LARENZ calificar y clasificar hechos jurídicos es la función esencial de la práctica jurídica, es la nota distintiva de la *quaestio iuris*: «A la cuestión jurídica pertenece en especial la clasificación de lo sucedido con ayuda de aquellos términos cuyo contenido significativo en el contexto existente sólo se obtiene del orden jurídico, especialmente con base en una coordinación tipológica», cf. K. LARENZ, *Metodología de la ciencia del Derecho*, op. cit., pág. 305.

c) Interpretación jurídica.

Por «interpretar» entendemos señalar la parcela de la realidad que se designa con una palabra, una expresión o un texto jurídicos. En principio la interpretación la realizan los aplicadores de la norma, administración y tribunales, así como las partes en una relación y los juristas ¹⁶. Aunque excepcionalmente, también ocurre que las partes intervinientes en la elaboración de la norma proceden, generalmente a posteriori, a interpretar la misma, es lo que conocemos como «interpretación auténtica» ¹⁷.

d) Aplicación jurídica.

Por «aplicar» entendemos darle a un hecho jurídico las consecuencias que el ordenamiento ha previsto para ese supuesto, por tanto, realizan la aplicación quien o quienes decidan la consecuencia y quienes la cumplan ¹⁸.

¹⁶ Puede verse una definición de interpretación aplicativa en F. SAINZ DE BUJANDA, *Hacienda y Derecho*, vol. II, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1962, pág. 190. El mismo autor habla de la interpretación auténtica a la que denomina normativa en la pág. 186. Sobre el concepto de interpretación y el papel de cada parte en la interpretación del Derecho, v. K. LARENZ, *Metodología de la ciencia del Derecho*, op. cit., págs. 192-200, 295-297 y 308-312; E. SIMÓN ACOSTA, *El Derecho Financiero y la Ciencia Jurídica*, op. cit., pág. 319 y ss.; J. CASTÁN TOBEÑAS, *Teoría de la aplicación e investigación del Derecho*, págs. 40-42.

¹⁷ Desde nuestro punto de vista los Comentarios del MC OCDE serían algo parecido a una interpretación auténtica, de hecho en ellos se usa con frecuencia el término interpretar. El carácter vinculante o no de los Comentarios al MC OCDE es uno de los temas más debatidos e importantes del Derecho Tributario Convencional, a modo ilustrativo citaremos los siguientes trabajos: H. J. AULT, «The role of the OECD commentaries in the interpretation of tax treaties», en *Essays on International Taxation*, dirigido por: H. H. ALPERT y K. VAN RAAD, de la serie: *On International Taxation*, n.º 15, dirigida por: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1993, págs. 61-68; AA.VV., «The Interpretation of tax treaties with particular reference to article 3(2) of the OCDE Model (I)», en *British Tax Review*, n.º 1, 1984, págs. 14-54; AA.VV., «The Interpretation of tax treaties with particular reference to article 3(2) of the OCDE Model (II)», en *British Tax Review*, n.º 2, 1984, pág. 90-108; *Tax Treaty Interpretation*, dirigido por: M. LANG, Kluwer Law International, London, 2000; RIBES RIBES, A., *Convenios para evitar la doble imposición internacional: interpretación, procedimiento amistoso y arbitraje*, de la serie: Biblioteca de los Tributos, dirigida por R. Calvo Ortega, tomo 5, EDERSA, Madrid, 2003, págs. 161-171; J. M. CALDERÓN CARRERO, *La Doble Imposición Internacional en los Convenios de Doble Imposición y en la Unión Europea*, Aranzadi, Pamplona, 1997, pág. 90; M. LEHNER, «Interpretation of Tax Treaties according to German Theory and Practice», en *Interpretation of Tax Law and Treaties and Transfer Pricing in Japan and Germany*, dirigido por: K. VOGEL, de la serie: *on International Taxation*, n.º 20, dirigida por: Kluwer Law International, La Haya, 1998, págs. 85-102; T. MURAL, «Interpretation of Tax Treaties in Japan», en *Interpretation of Tax Law and Treaties and Transfer Pricing in Japan and Germany*, dirigido por: K. VOGEL, de la serie: *on International Taxation*, n.º 20, dirigida por: Kluwer Law International, La Haya, 1998, págs. 111-117; J. M. CALDERÓN CARRERO, «Algunas reflexiones en torno a los problemas de interpretación y calificación que plantea la aplicación de los Convenios de Doble Imposición Internacional: Análisis a la luz del nuevo Modelo de Convenio OCDE 1992», en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, vol. XLIV, 1994, 135-188. Para esta cuestión respecto a las Explicaciones Técnicas del MC EEUU v. AMERICAN LAW INSTITUTE, *Federal Income Tax Project: international aspects of United States income taxation II: proposals on United States income tax treaties / adopted by the American Law Institute at San Francisco, California, May 13, 1991*, dirigido por: HUGH J. AULT y D. R. TILLINGHAST, American Law Institute, Philadelphia, 1992, págs. 35-36.

¹⁸ El término «aplicar» lo usamos en un sentido más restringido al habitual, ya que este uso normalmente comprende toda la actividad de interpretación–subsunción–consecuencia, v. K. LARENZ, *Metodología de la ciencia del Derecho*, op. cit., págs. 242-249, 265 y ss. y pág. 238; en tanto que para nosotros sólo hay aplicación de la ley cuando de forma efectiva se realiza la consecuencia de un hecho jurídico, limitándola a dicha realización. Con ello no se quiere decir que pueda

B) Las normas de reparto como normas clasificadoras.

Entendemos que en cuanto determinados hechos jurídicos –en este caso tipos de renta generada– aparecen designados por la norma convencional pero, en general, ésta no los describe, puede hablarse de *normas clasificadoras* más que de *normas calificadoras*, remitiéndose para su calificación a otra norma que será la del Estado de la fuente o la del Estado de residencia. Por ello, el término «clasificación» lo reservamos para la agrupación de los *tipos* de renta realizada por los artículos 6-21 MC OCDE.

Así, desde nuestro punto de vista, las normas de reparto no «califican» la renta sino que la «clasifican»¹⁹. La clasificación vendrá determinada por la calificación. Por esta razón es suficiente con que un Estado modifique su Derecho interno para variar la norma de reparto aplicable, cualquier Estado, da igual que sea el de la fuente o el de la residencia, quien califique le basta con modificar su Derecho fiscal interno para alterar la asignación de una renta por un convenio²⁰.

haber aplicación sin una previa interpretación y calificación, sino que la aplicación en sentido estricto únicamente constituye una parte del proceso. Sobre la polémica del significado del término aplicar en el artículo 3.2 del MC OCDE, v. K. VOGEL, «Commentary to the article 3», en *On Double Taxation Conventions*, *op. cit.*, págs. 211-212, párrafos 65-65a. Sobre esta polémica v. también nuestra nota 101 y el apdo. «VI E».

- ¹⁹ En este punto discrepamos de CALDERÓN CARRERO, v. «Algunas reflexiones en torno a los problemas de interpretación y calificación que plantea la aplicación de los Convenios de Doble Imposición Internacional: Análisis a la luz del nuevo Modelo de Convenio OCDE 1992», *op. cit.*, pág. 152. En donde sostiene que el «tratado opera como última fuente calificadora...». Afirmando posteriormente que «estas definiciones expresas de los CDI... no aciertan a solventar por sí mismas los problemas de calificación en tanto que su labor y objeto, esencialmente, estriba en aportar el entendimiento, perfiles... Así las cosas, lo cierto es que la labor calificadora en el seno de los CDI se complica cuando estos tratados no recogen definición alguna de un término que resulta necesario para la aplicación...».
- ²⁰ Sobre este aspecto surgen problemas como el «treaty dodging» y el «treaty override». El *treaty dodging* o elusión de tratados consistente en una «planificación legal» por algunos Estados, de tal forma que modifican las definiciones de su legislación interna acogiendo la que mejor se adecue a sus intereses, ampliando las que supongan asignación de renta y restringiendo las que no la conlleven, sobre esta cuestión, v. por ejemplo, Cf. K. VOGEL, «Introduction», *op. cit.*, págs. 65-67; AMERICAN LAW INSTITUTE, *Federal Income Tax Project: international aspects of United States income taxation II*, *op. cit.*, pág. 42. El *treaty override* o inhabilitación de tratados se da cuando un Estado publica legislación interna contraria a un tratado sin modificar el tratado, v. OCDE, «Dérogation aux conventions fiscales», Informe aprobado por el Consejo el 2 de octubre de 1989, párrafo 5; véase también el artículo 2.4 del MC OCDE y los Comentarios 11 y ss. al artículo 3.2 del MC. La bibliografía sobre el *treaty override* es inmensa, por citar sólo algunos v. J. F. AVERY JONES, «Article 3(2) of the OECD Model Convention and the commentary to it: Treaty interpretation», en *European Taxation*, n.º 8, vol. 33, 1993, págs. 252-257; G. GEST y G. TIXIER, *Droit Fiscal International*, de la serie: Droit fondamental, dirigida por: S. RIALS, 2.ª ed., Presses Universitaires de France, París, 1990, pág. 64; K. VOGEL, «Introduction», *op. cit.*, págs. 67-71, párrafos 128-135a; IFA, *Tax Treaties and domestic legislation*, dirigido por: J. F. REZEK, de la serie: IFA Congrès seminar series, vol. 14b, dirigida por: IFA, Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer, 1991; AMERICAN LAW INSTITUTE, *Federal Income Tax Project: international aspects of United States income taxation II*, *op. cit.*, págs. 63-80; H. BECKER, «Treaty Override or: Beware of the Beginning», en *Intertax*, n.º 2, vol. 25, 1997, pág. 38; P. MORRISON, «US eliminates its treaty with the world», en *International Tax Review*, n.º 8, vol. 4, 1993, págs. 15-19; I. ROXAN, «Judicial Overrides of Double Tax Conventions: The Case of a Permanent Establishment», en *Intertax*, n.º 11, vol. 25, 1997, págs. 367-378. L. WEIZMAN, «Denmark: Departure taxation - Treaty override? - Extraterritorial tax law?», en *European Taxation*, n.º 3, vol. 34, 1994, págs. 73-85.

UCKMAR también distingue entre clasificación y calificación, refiriéndose la primera (*classificazione*) a los tratados y la segunda (*qualificazione*) al Derecho interno²¹. Asimismo, NIBOYET al hablar de los tratados internacionales sobre doble imposición y en un contexto del problema de la calificación, distingue entre calificación y clasificación²². GEST y TIXIER también distinguen entre el problema de la calificación fiscal internacional y la clasificación de las categorías de renta en el MC OCDE²³. Igualmente PIRES concibe esta distinción²⁴.

Por tanto, creemos que la aceptación de esta distinción conlleva el desmarcarse de la idea de calificación primaria y secundaria de A. XAVIER²⁵.

Según la concepción que exponemos no se está propiamente ante una subsunción o integración²⁶, pues ésta corresponde a la calificación, sino que al determinar el tipo –de renta– por la calificación, se está determinando la norma clasificadora que le corresponde. Es decir, la subsunción en una norma de reparto no es una calificación, sino una clasificación que requiere de una previa calificación.

²¹ «Puede ocurrir que el principio de gravamen adoptado sea el mismo pero que el resultado de la *clasificación* de los hechos no coincida. En este sentido, un particular tipo de renta puede *calificarse* como dividendo en un Estado, y como ganancia de capital en otro» (la cursiva es nuestra), cf. V. UCKMAR, «I trattati internazionali in materia tributaria», en *Il diritto tributario e le sue fonti*, de la serie: *Trattato di Diritto Tributario*, vol. I, Tomo II, dirigida por: A. AMATUCCI, E. GONZÁLEZ GARCÍA y W. SCHICK, CEDAM, Padova, 1994, págs. 739-40.

²² Cf. J. P. NIBOYET, *Traité de Droit International Privé Français*, *op. cit.*, págs. 182 y ss., en particular la pág. 189.

²³ Cf. G. GEST y G. TIXIER, *Droit Fiscal International*, *op. cit.*, pág. 145 y ss.

²⁴ Cf. M. PIRES, *International Juridical Double Taxation of Income*, *op. cit.*, pág. 236 y ss.

²⁵ Discrepamos de la idea de la «calificación primaria» y «secundaria» propia del DIPr que sostiene este autor v. «El problema de las calificaciones en derecho tributario internacional», *op. cit.*, pág. 674-5 y CALDERÓN CARRERO, «Algunas reflexiones en torno a los problemas de interpretación y calificación que plantea la aplicación de los Convenios de Doble Imposición Internacional: Análisis a la luz del nuevo Modelo de Convenio OCDE 1992», *op. cit.*, nota al pie n.º 41, págs. 147 y págs. 152 y 156-7. En primer lugar porque el CDI no *califica* sino que *clasifica*, aunque pueda establecer *alguna* calificación autónoma como residente (art. 4), establecimiento permanente (art. 5), bienes inmuebles (art. 6), dividendos (art. 10), intereses (art. 11), cánones (art. 12), pensiones y anualidades (art. 19) y las del artículo 3, a las que podemos añadir las incluidas en los Comentarios. En segundo lugar porque, aun entendiendo que el CDI calificara tampoco coincidiría la idea, pues como manifiestan CALVO CARAVACA y J. CARRASCOSA GONZÁLEZ: «Ya en el ámbito del derecho extranjero que debe regular la situación privada internacional, ésta puede ser *calificada* de otro modo. Su *naturaleza jurídica* deberá ser precisada con arreglo a la ley que rige la situación, con arreglo al *sistema jurídico de referencia*. De este modo serán de aplicación las normas del ordenamiento jurídico aplicable que corresponda según la *naturaleza jurídica* de la situación privada internacional que le atribuya el derecho aplicable a la misma. Se produce, así, como indicó la doctrina italiana, una *segunda calificación* de la situación privada internacional. Dicha operación se dirige a determinar las concretas normas jurídicas materiales aplicables a la situación. No incide de ningún modo en la norma de conflicto aplicable». Y es que, por un lado, un CDI no es Derecho extranjero, por otro, en tributario internacional no se aplica el Derecho extranjero y, por último, en los CDI no estamos ante normas de conflicto, por ello, no podemos referirnos a los CDI como sistema jurídico de referencia. Cf. A. L. CALVO CARAVACA y J. CARRASCOSA GONZÁLEZ, *Introducción al Derecho Internacional Privado*, *op. cit.*, pág. 431. No obstante, aunque A. XAVIER habla de «calificación secundaria», ésta la concibe de un modo cercano al de clasificación propio del Derecho Tributario Convencional. Así, manifiesta: «... no resuelve la segunda fase (calificación secundaria), en la cual se *clasifican* no ya situaciones de hecho, sino conceptos jurídicos de Derecho interno en conceptos de Derecho convencional... podrá decirse que el mismo problema en el Derecho tributario internacional está en colocar el material jurídico interno en los cajones de los tratados», (la cursiva es nuestra), cf. A. XAVIER, «El problema de las calificaciones en derecho tributario internacional», *op. cit.*, pág. 675.

²⁶ V. notas 12 y 13.

La aplicación de la consecuencia jurídica de la norma de reparto requiere la clasificación del tipo de renta concreto, lo cual precisa la previa calificación de los tipos de renta designados en la norma convencional, que se puede realizar bien mediante una interpretación y calificación realizadas en el ámbito convencional, bien mediante una interpretación y calificación de una o de ambas de las normas internas de los Estados parte. En el primer caso estaremos ante una «interpretación y calificación autónoma» del MC o de los CDI, y en el segundo ante una «interpretación y calificación interna»²⁷.

C) Función de las normas de reparto.

Sobre la base de las ideas expuestas compartimos la opinión de VOGEL acerca de la naturaleza y función de las normas de reparto²⁸: «*Clasifican* de forma particular ciertos elementos de renta o patrimonio y les *asignan* la tributación primaria a uno de los Estados contratantes... En cuanto delimitan un grupo de elementos de renta o de patrimonio, tal delimitación se parece a las categorías fijadas en el Derecho interno de algunos Estados. Sin embargo, tales categorías difieren de un Estado a otro, y hay países, como los EEUU, que incluso no distinguen para nada entre categorías de renta, sino que actúan con una definición comprehensiva de renta. Los tipos de renta o patrimonio diseñados por los tratados, por tanto, no deben de ninguna manera confundirse o igualar a los de la ley interna... los Artículos 6-22 MC pretenden cubrir todos los elementos de renta y patrimonio representados por la tributación del Derecho interno»²⁹ (la cursiva en la obra original está en negrita).

Así, la naturaleza de las normas de reparto es la de unas normas clasificadoras y su función es asignar el gravamen a uno o ambos de los Estados contratantes.

El AMERICAN LAW INSTITUTE tiene tan asumida la idea de que las normas de los CDI son normas clasificadoras que, al problema de la doble imposición surgido de una clasificación en normas distintas, motivada por una calificación divergente conforme al Derecho interno de los Estados

²⁷ La idea de interpretación autónoma es similar a la denominada como interpretación auténtica o normativa, y la de interpretación interna a la denominada interpretación aplicativa por F. SAINZ DE BUJANDA, cf. «La interpretación, en Derecho Español, de los Tratados internacionales para evitar la doble imposición», en *RDF y HP*, núm. 38, 1960, págs. 279 y 282, el mismo texto puede leerse también en F. SAINZ DE BUJANDA, *Hacienda y Derecho*, vol. II, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1962, págs. 177-204. También A. BORRÁS RODRÍGUEZ entiende esta distinción en un sentido similar al que hemos expresado, v. «Los convenios internacionales para evitar la doble imposición desde el punto de vista de la teoría general de los tratados internacionales», en *Estudios de doble imposición internacional*, dirigido por: J. M. DE LA VILLA GIL, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980, págs. 72-73. DEL ARCO RUETE critica la distinción de SAINZ DE BUJANDA, v. *Doble imposición internacional y derecho tributario español*, op. cit., pág. 35.

²⁸ Salvo que se especifique lo contrario las citas de autores cuyos trabajos estén en lengua extranjera han sido traducidas por nosotros.

²⁹ Cf. K. VOGEL, «Preface to Articles 6 to 22», en *On Double Taxation Conventions*, op. cit., págs. 357-358, párrafos 1 y 2. V. también K. VOGEL, «Il diritto tributario internazionale», en *Il diritto tributario e le sue fonti*, de la serie *Trattato di Diritto Tributario*, vol. I, Tomo II, dirigida por: A. AMATUCCI, E. GONZÁLEZ GARCÍA y W. SCHICK, CEDAM, Padova, 1994, págs. 719-720.

que aplican el tratado, lo denomina «conflicto de clasificación». Así, distingue entre los problemas derivados de la interpretación y los de la clasificación del MC EEUU y CDI celebrados por este Estado ³⁰.

Sobre la base de lo expuesto se estarían sentando las bases para el tratamiento del «problema de la calificación fiscal internacional», cuestión que constituye uno de los principales debates de la doctrina tributaria internacional, y una de las mayores dificultades con las que se enfrenta la aplicación de los Convenios ³¹.

IV. TIPOLOGÍA Y EFECTOS DE LAS NORMAS DE REPARTO

A) Consecuencia jurídica de las normas de reparto.

Las normas de reparto lo que hacen es o bien asignar la tributación en *exclusiva* a uno o al otro Estado parte del CDI mediante las denominadas *normas de reparto cerradas*, esto es, las que usando la expresión «sólo podrá gravarse en...», concretan la consecuencia jurídica de que el otro Estado parte tiene que dejar exenta la renta en cuestión; o bien dejan abierta la consecuencia mediante la expresión «el otro Estado podrá...», *normas de reparto abiertas* que asignan la tributación primaria al Estado de la fuente y cuya consecuencia legal se completa con la adopción por el Estado de residencia de uno de los dos métodos del artículo 23 ³².

³⁰ Cf. *Federal Income Tax Project: international aspects of United States income taxation II*, *op. cit.*, págs. 25-62 respecto de las cuestiones derivadas de la interpretación, págs. 235-239 respecto al problema de la clasificación. Desde nuestro punto de vista, esta concepción tiene importancia en dos esferas, en primer lugar, en cuanto confirma la consideración de las normas de los CDI como normas clasificatorias, en segundo lugar, de esa asunción deriva el que se desmarque de la denominación dada al problema por el Derecho Internacional Privado, para darle una denominación propia del Derecho Tributario Convencional. Sin embargo, creemos que esta denominación contiene el problema de que con ella la cuestión se limita únicamente a las normas de reparto. El AMERICAN LAW INSTITUTE así lo ha hecho, puesto que la usa al hablar de la calificación de las rentas por el Estado de la fuente. En tanto que la expresión «problema de la calificación» es más amplia ya que también se refiere a las cuestiones surgidas de calificación divergente en otras normas de los CDI, más allá de las de reparto. El problema de la calificación fiscal internacional abarca más ámbitos que el de los artículos 6-22 MC, p. ej. la titularidad para la aplicación de un convenio, la determinación de la residencia o los impuestos afectados. CALDERÓN CARRERO trata estos otros ámbitos denominándolos «presupuestos de aplicación», v. «Algunas reflexiones en torno a los problemas de interpretación y calificación que plantea la aplicación de los Convenios de Doble Imposición Internacional: Análisis a la luz del nuevo Modelo de Convenio OCDE 1992», *op. cit.*, págs. 167 y 170.

³¹ De hecho la interpretación de los CDI y el problema de la calificación fiscal internacional es el objeto de buena parte de los trabajos citados en este artículo. Un análisis de esta cuestión merecería un pormenorizado estudio específico.

³² Sobre la noción de normas jurídicas completas (cerradas) e incompletas (abiertas) v. K. LARENZ, *Metodología de la ciencia del Derecho*, *op. cit.*, pág. 241 y ss. VOGEL lo ha explicado así: «Las normas de reparto con consecuencia jurídica completa («sólo podrá gravarse en») conducen *siempre* a la *exención*, aquéllas con consecuencia jurídica no definitiva («podrá gravarse» sin «sólo») conducen a la aplicación del artículo 23», cf. K. VOGEL, «Il diritto tributario internazionale», *op. cit.*, pág. 721. V. también G. GEST y G. TIXIER, *Droit Fiscal International*, *op. cit.*, pág. 144.

a) *Las normas de reparto cerradas.*

La asignación realizada mediante una norma de reparto cerrada supone la asignación *exclusiva* de la renta por el CDI a un Estado, bien como Estado de la residencia o bien como Estado de la fuente ³³. En este caso de atribución en exclusiva el otro Estado no deberá gravar esa renta. Ahora bien, cuando la asignación se realice al Estado de la fuente, el Estado de residencia podrá tener en cuenta la renta para el cálculo de la base del impuesto y del tipo que afecte a las restantes rentas, si bien esa renta debe dejarla exenta, es la «cláusula de salvaguarda de la progresividad» ³⁴.

b) *Las normas de reparto abiertas.*

«Si el MC o un convenio dirigido a eliminar la doble imposición utiliza en cambio la expresión "may be taxed in..." (puede ser gravado en) sin "only" (sólo), –lo cual se refiere, en todos los casos y sin excepción, al Estado de la fuente– no queda definitiva la consecuencia jurídica en el Estado de la residencia» ³⁵. En este caso el Estado de residencia aplicará uno de los métodos del artículo 23 MC OCDE, exención o imputación, según establezca el CDI respectivo ³⁶.

B) Tipología de las normas de reparto.

La exposición que a continuación se detalla supone desde ahora la *síntesis* de la categorización hecha por la Introducción del MC OCDE (apdos. 20-23) y la derivada de este trabajo, procurando evitar confusiones que pudieran surgir por una duplicidad de sistematizaciones.

³³ V. K. VOGEL, «Introduction», *op. cit.*, pág. 30, párrafo 51; K. VOGEL, «Preface to Articles 6 to 22», *op. cit.*, págs. 358-359, párrafos 3-5.

³⁴ Estudiamos esta cláusula en el apdo. «VI B».

³⁵ Cf. K. VOGEL, «Il diritto tributario internazionale», *op. cit.*, pág. 720-21. Respecto de la cita de VOGEL transcrita queremos señalar dos ideas. Si el autor pretende indicar que desde un punto de vista de correcta técnica de normas de reparto la expresión «puede gravarse en» debe referirse al Estado de la fuente, compartimos la opinión del autor, ya que el Estado de residencia posee sujeción sobre la renta mundial del sujeto, luego esa expresión sólo debe usarse con el Estado de la fuente. Sin embargo, los artículos 10.1 y 11.1 del MC OCDE la usan respecto del Estado de residencia, lo cual contradice lo afirmado por VOGEL y por el Com. 7 al artículo 23 MC, al menos en la práctica. Si la cita de VOGEL señala que la consecuencia de esa expresión es que el Estado de la fuente puede gravar la renta, aunque con ella no se señale directamente al Estado de la fuente, como ocurre con los artículos 10.1 y 11.1, entonces lo indicado por VOGEL y el Com. 7 al artículo 23 MC es correcto también desde un punto de vista práctico.

³⁶ V. los Comentarios 6 a 8, 13 y 15 del artículo 23, el Com. 55 al párrafo 3 del artículo 23.A y el Com. 79 al párrafo 2 del artículo 23.B, todos ellos del MC OCDE.

a) Normas cerradas en el MC OCDE.

i. Normas de reparto que asignan el gravamen en exclusiva al Estado de residencia.

Son las siguientes: beneficios obtenidos por empresas que no operan en el otro Estado mediante establecimiento permanente (art. 7.1); cánones (art. 12.1); ganancias derivadas de la venta del capital mobiliario (art. 13.5³⁷); primera frase del apartado 1 del artículo 14 (antes de su eliminación)³⁸; primera frase del apartado 1 y apartado 2 del artículo 15 sobre rendimientos del trabajo; pensiones derivadas de un empleo privado (art. 18); apartados 1 y 2 del artículo 19 (cuando se cumplan los requisitos establecidos en los apdos. 19.1.b y 19.2.b); la cláusula residual (art. 21.1) y apartado 4 del artículo 22. Todos ellos del MC OCDE³⁹.

ii. Normas de reparto que asignan el gravamen en exclusiva al Estado de la fuente.

Únicamente estas: beneficios provenientes de la explotación de naves o aeronaves en tráfico internacional o de barcos de navegación interior (Arts. 8.1 y 8.2), así como los derivados de su venta (art. 13.3) o el patrimonio constituido por ellos (art. 22.3). Las retribuciones y pensiones pagadas a empleados públicos (arts. 19.1.a y 19.2.a respectivamente), cuando no cumplan los requisitos de los artículos 19.1.b y 19.2.b⁴⁰.

Este grupo no existe en la categorización de los apdos. 20-23 de la Introducción al MC OCDE.

Estas normas de reparto cerradas que asignan la renta en exclusiva al Estado de la fuente son las que permiten la aplicación de la «cláusula de salvaguardia de la progresividad» por el Estado de residencia⁴¹.

³⁷ Artículo 13.4 en el MC OCDE 2000.

³⁸ Con la reforma de abril de 2000 la referencia a la actividad profesional como tal ha desaparecido, no sólo mediante la supresión del artículo 14, sino también con la de cualquier otra referencia al mismo, con excepción de la definición del término «empresa» del artículo 3.1.c MC, que incluye «el ejercicio de toda actividad o asunto». Entendiendo que los términos «actividad» y «asunto» comprenden el ejercicio de profesiones liberales o actividades independientes, que, por tanto pasan a considerarse empresariales, cf. Com. 4 al artículo 3. Esta reforma ha sido causada por la aprobación del Informe del Comité de Asuntos fiscales del OCDE, «Problèmes posés par l'article 14 du Modèle de Convention Fiscale de l'OCDE», el 27 de enero de 2000.

³⁹ Cf. Introducción al MC OCDE, párr. 23. Puede observarse que se han realizado ciertas modificaciones en relación con las asignaciones que especifica el párr. 23 de la Introducción, consistentes en: 1.º extraer las asignaciones de las rentas, ganancias y patrimonio derivadas de empresas de buques y aeronaves, puesto que a diferencia del apdo. 23 de la Introducción entendemos que el lugar de dirección efectiva que determinan los artículos 8.1, 8.2, 13.3 y 22.3 se refieren al lugar de situación y no al de residencia y, por tanto, al Estado de la fuente; 2.º se han añadido las referencias a los artículos 19.1 y 19.2. V. también nota al pie 1 del Comentario 6 al artículo 23 MC OCDE.

⁴⁰ V. nota al pie 2 del Com. 6 al 23 MC OCDE.

⁴¹ Cuyo origen y contenido analizamos el apdo. «VI B»).

b) Normas abiertas en el MC OCDE.

i. Con atribución primaria del gravamen al Estado de la fuente sin límite cuantitativo.

Este grupo está constituido por: las rentas del capital inmobiliario (art. 6); ganancias de la venta del capital inmobiliario (art. 13.1); titularidad del capital inmobiliario (art. 22.1); beneficios de un establecimiento permanente (art. 7); ganancias derivadas de la venta del capital mobiliario de un establecimiento permanente (art. 13.2); patrimonio constituido por lo bienes muebles del establecimiento permanente (art. 22.2); rentas obtenidas por artistas y deportistas o por sociedades interpuestas (art. 17); participaciones de los consejeros (art. 16); las remuneraciones derivadas de un empleo privado cuando no cumplan los requisitos del artículo 15.2; las remuneraciones derivadas de empleos ejercidos a bordo de buques y aeronaves (art. 15.3) ⁴².

ii. Con atribución primaria del gravamen al Estado de la fuente hasta un límite cuantitativo.

Los dividendos (art. 10) cuando cumplan las condiciones establecidas en ese artículo y los intereses (art. 11) siempre que, igualmente, se den los requisitos dispuestos en ese artículo ⁴³.

c) Comentario.

Conforme a la tipología expuesta en el apartado anterior hemos distinguido una cuarta categoría de normas de reparto distinta de las tres establecidas en la Introducción del MC OCDE, constituida por las normas que atribuyen la renta en exclusiva al Estado de la fuente.

Puede observarse, por otra parte, que hay dos grupos mayoritarios, las normas abiertas (que asignan la tributación primaria al Estado de la fuente) y las que asignan la *tributación exclusiva* al Estado de residencia, siendo excepcionales las que asignan la imposición de forma «exclusiva» al Estado de la fuente. Por ello no compartimos lo expuesto por CALDERÓN CARRERO respecto a que como la *tributación primaria* corresponde siempre al Estado de la fuente, de ahí el tener que aceptar la calificación de este Estado ⁴⁴. Es cierto que la tributación primaria corresponde al Estado de

⁴² Cf. Introducción al MC OCDE, párr. 21. Hemos realizado ciertas modificaciones respecto del párr. 21 de la Introducción al no haber incluido los rendimientos y pensiones obtenidos por empleados públicos que no cumplan los requisitos del artículo 19.1.b y 19.2.b ya que pensamos que éstas no se asignan primariamente al Estado de la fuente, sino en exclusiva. Debe tenerse en cuenta, asimismo, que en el grupo arriba detallado entraría la venta de la propiedad definida en el artículo 13.4 MC, que ha sido añadido en el MC OCDE 2003 y no viene especificada en el párr. 21 de la Introducción.

⁴³ Cf. Introducción al MC OCDE párr. 22.

⁴⁴ Cf. J. M. CALDERÓN CARRERO, «Algunas reflexiones en torno a los problemas de interpretación y calificación que plantea la aplicación de los Convenios de Doble Imposición Internacional: Análisis a la luz del nuevo Modelo de Convenio OCDE 1992», *op. cit.*, págs. 158-161.

la fuente (por definición, pues cuando le corresponde se denomina así), sin embargo, también son numerosas las normas que atribuyen el gravamen en exclusiva al Estado de residencia, dejando al de la fuente sin asignación de gravamen ⁴⁵.

V. CDI COMO EXPRESIÓN DE LA SOBERANÍA

Según se ha expuesto, de la subsunción del supuesto fáctico en la *clasificación* del CDI derivará la asignación de renta a uno o a ambos de los Estados parte del Convenio. Debe observarse que en todo momento hemos hablado de *asignación de renta* ⁴⁶ y no de *asignación del derecho a gravar*, pues, el derecho a gravar, entendemos que el Estado lo tiene siempre, es inherente a su soberanía ⁴⁷, cuando un CDI asigna una renta lo hace porque ya hay un derecho previo a gravarla, precisamente por eso hacen falta los CDI ⁴⁸.

⁴⁵ Ya hemos señalado que el problema de la calificación fiscal internacional merece un estudio específico, únicamente querríamos realizar esta puntualización relativa más a la función de las normas de reparto, que al problema de la calificación fiscal internacional.

⁴⁶ La expresión *asignación de renta* debe entenderse en su sentido tributario, es decir, como asignación de renta *gravable* (materia imponible).

⁴⁷ En relación con esta afirmación, participamos de la opinión de VOGEL, quien sostiene: «Es más, las reglas de los tratados ni autorizan ni otorgan jurisdicción a los Estados contratantes para gravar. Además, la opinión de que los CDI resuelven casos de conflictos de jurisdicción está obsoleta. Y menos aún atribuyen «el derecho a gravar» como algunos primeros CDI parecen indicar. Los Estados tienen capacidad originaria para gravar, como está reconocido tanto por el Derecho constitucional como por el Derecho internacional público», v. K. VOGEL, «Introduction», *op. cit.*, pág. 26, párrafo 45b. Asimismo, CALVO ORTEGA afirma: «Más que de atribuir poder (como las normas internas) tratan de delimitar poderes ya establecidos», v. *Curso de Derecho Financiero: Derecho Tributario (Parte General)*, 3.^a ed., Civitas, Madrid, 1999, pág. 53.

⁴⁸ La cuestión está relacionada con los criterios de sujeción a un tributo, si existe sujeción al tributo según los criterios internacionalmente reconocidos, nacionalidad, residencia y fuente (criterios personales y territoriales), existe titularidad para gravar esa renta, derecho a gravarla. Por consiguiente, el CDI no otorga el derecho a gravar y mucho menos soberanía, pues los criterios de sujeción son manifestación de esa soberanía. MARTHA indica que: «el objeto de los tratados fiscales es la limitación *del ejercicio* de la jurisdicción fiscal, *i.e. imposición* tributaria, y no la limitación de la competencia legislativa de los Estados afectados» (la cursiva es nuestra), v. *The Jurisdiction to Tax in International Law*, *op. cit.*, pág. 35. Las fuentes del Derecho Internacional que, conforme al artículo 38.1 del Estatuto del Tribunal Internacional de Justicia son: a) los convenios generales o particulares; b) la costumbre internacional; c) los principios generales del Derecho; d) la jurisprudencia y la doctrina, sirven a JEFFERY para manifestar una opinión diferente. Para este autor no es el Derecho interno sino el Internacional, particularmente la costumbre internacional, la que configura los criterios de sujeción que, por tanto, se subordinan a ella trasladándose posteriormente a los CDI, *cf. The Impact of State Sovereignty on Global Trade and International Taxation*, *op. cit.*, págs. 25-40, en particular 32-33 y 37-39. En primer lugar, es dudoso que los criterios de sujeción sean costumbre y no principios del Derecho, como reconoce el propio autor, v. *idem*, págs. 34-35. En segundo lugar, entendemos que la costumbre y los principios internacionales están en un plano distinto al de los CDI. Los criterios de sujeción elaborados por el Derecho Tributario Internacional producen efectos *erga omnes*, como indica JEFFERY, para la formación de la costumbre el primer requisito es uniformidad y consistencia de la práctica, siendo precisa también la generalidad de su práctica, (v. *idem* pág. 29); en cambio el MC OCDE y los CDI concretos tienen efectos *inter partes*, precisamente por eso hacen falta, para contrarrestar un derecho *erga omnes* derivado de los criterios de nacionalidad, residencia y fuente. Con los CDI y la soberanía ocurre algo similar que con determinados derechos inherentes a la persona como, por ejemplo, el derecho de imagen. Se trata de un derecho cuyo aprovechamiento se puede negociar con otra persona para un uso concreto o incluso para cederle la titularidad de su explotación, en ambos casos no supone una pérdida del derecho sino su ejercicio mediante un negocio jurídico, un *do ut des* sobre un derecho que es indisponible por ser inherente a la persona, siendo revocable el acuerdo por el sujeto de la imagen en cualquier momen-

Lo que ocurre es que un Estado renuncia a gravar una renta o patrimonio en beneficio de otro Estado con el fin de evitar la doble imposición, sin que ello suponga, entendemos, una pérdida de soberanía, más al contrario es una manifestación de la misma ⁴⁹.

En el caso de una atribución primaria de gravamen al Estado de la fuente, el Estado de residencia renuncia al gravamen de una renta sólo en la medida que deba evitar la doble imposición ⁵⁰.

to (sobre los aspectos tributarios de este derecho en España v. por ejemplo, TOVILLAS MORÁN, J. M., *El Tratamiento Tributario de los Derechos de Imagen*, Marcial Pons, Madrid, 2001; MENÉNDEZ MORENO, A., «Los derechos de imagen en la nueva Ley del IRPF», en *Estudios del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, dirigido por: P. YEBRA MARTUL-ORTEGA, C. GARCÍA NOVOA y A. LÓPEZ DÍAZ, Lex Nova, Valladolid, 2000, págs. 625-643; PEDREIRA MENÉNDEZ, J., «La tributación de los derechos de imagen de los deportistas vinculados por relaciones laborales», en *Contabilidad y Tributación*, CEF, n.º 1, n.º 214, 2001, págs. 3-42). La certeza de lo expuesto no conlleva una incompatibilidad absoluta con las ideas de JEFFERY puesto que finalmente el autor concluye que los criterios concretos de jurisdicción fiscal deben basarse en la equidad (v. ídem, pág. 52 y ss.), lo cual creemos que es conciliable con que el derecho a gravar surja directamente de la soberanía y que los CDI sean una expresión de la misma (v. nota 116 y el texto que le da origen).

- ⁴⁹ Para GONZÁLEZ POVEDA, la definición de soberanía fiscal como: «el poder establecer un sistema impositivo, sea legislativo sea reglamentario, que posea autonomía técnica en relación con los sistemas susceptibles de entrar en concurrencia con él... dos notas fundamentales: la autonomía técnica impositiva y la exclusividad de su aplicación», le sirve para entender que surge un conflicto de soberanía fiscal en relación con los CDI, v. *Tributación de no residentes*, La Ley, Madrid, 1993, pág. 3 y ss.; el contenido y explicación de estas «notas fundamentales» puede examinarse en G. TIXIER, *Droit Fiscal International*, op. cit., pág. 5; J. P. JARVENIC, *Droit Fiscal International*, de la serie: Collection Finances Publiques, dirigida por: J. MOLINIER, Economica, París, 1985, pág. 3. Nosotros, también sobre la base de esa definición, entendemos justamente lo contrario, ya que de un CDI no se deriva la aplicación del Derecho de otro Estado, por tanto, según esa definición de soberanía fiscal, la misma no se ve afectada. Cuando un CDI asigna la tributación de una renta al otro Estado *no se renuncia a la soberanía*, por eso está el CDI que es la expresión de esa soberanía al repartir el gravamen, *se renuncia al gravamen*. Por ello, si se denuncia el CDI el gravamen vuelve al Estado, a diferencia, por ejemplo, de la UE en la que sí hay cesión de soberanía y es un proceso irreversible que no admite vuelta atrás (arts. 1 a 5 UE antiguos A-E del Tratado UE y Asunto 6/64, *Costa/ENEL*, Rep. 1964, pág. 1.141). J. M. FARRÉ ESPAÑOL entiende que surge un problema de doble imposición y no un conflicto de soberanía, v. *La doble imposición: modelo OCDE 1992*, EINIA, Barcelona, 1994, pág. 28. En cambio, J. JEFFERY entiende este tipo de tratados como una pérdida de soberanía, v. *The Impact of State Sovereignty on Global Trade and International Taxation*, op. cit., págs. 36-37; J. L. DE JUAN PEÑALOSA, «La doble imposición internacional. Convenios de Doble Imposición», en *Relaciones fiscales internacionales*, dirigido por: J. M. DE LA VILLA GIL, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1987, págs. 74-75, afirma que los convenios no otorgan soberanía, sin embargo, posteriormente usa la expresión «otorgar el derecho a gravar», v. pág. 81. También lo ven como una pérdida de la soberanía, por ejemplo J. M. TOVILLAS MORÁN, *Estudio del Modelo de Convenio sobre Renta y Patrimonio*, Marcial Pons, Madrid, 1996, pág. 92; A. BAENA AGUILAR, *La obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Aranzadi, Pamplona, 1994, pág. 52; J. M. CALDERÓN CARRERO, *La Doble Imposición Internacional en los Convenios de Doble Imposición y en la Unión Europea*, op. cit., págs. 60-61. F. SAINZ DE BUJANDA, *Hacienda y Derecho*, vol. I, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1962, pág. 469 y ss., habla de la importancia que deriva de entender las normas de Derecho fiscal internacional como una limitación a la soberanía o no, así afirma: «El contraste entre las dos tendencias aludidas es enérgico. Mientras unos autores destacan la *función limitativa de la soberanía estatal*, que se cumple a través de las normas del Derecho fiscal internacional, otros piensan que este derecho tiene precisamente como cometido concreto e inexcusable la consagración positiva de los principios que robustecen la potestad del Estado. El contraste no es, sin embargo, puramente doctrinal. Tiene raíces más hondas, de carácter esencialmente político», puede verse una transcripción y comentario a este párrafo por el propio autor en: F. SAINZ DE BUJANDA, *Sistema de Derecho Financiero*, op. cit., pág. 577, nota 27. La letra del párrafo transcrito da una idea de la importancia de la distinción, si bien nosotros lo hacemos sobre la idea de una distinción de principio con el Derecho Internacional Privado.
- ⁵⁰ Técnicamente hablando, el único supuesto en que un Estado de residencia, mediando CDI, no toma en cuenta las rentas del otro Estado a la hora de elaborar la tributación de sus residentes, es en el método de exención simple o integral según el Com. 14 al artículo 23 del MC OCDE (sin progresividad), que atribuye el gravamen en exclusividad al Estado de la fuente; importante matización de los métodos para eliminar la doble imposición que ya destacan, por ejemplo: O. BÜHLER, *Principios de Derecho Internacional Tributario*, op. cit., págs. 180 y 220-1; V. UCKMAR, «Le convenzione con-

Incluso en el caso de que la renta se asigne en *exclusiva* al Estado la fuente, el de residencia sigue teniendo en cuenta la renta mundial para la determinación del tipo ⁵¹.

Cuando el gravamen, en cambio, se atribuya en *exclusiva* al Estado de residencia, supone una renuncia a esa renta por el Estado de la fuente, que no la podrá tener en cuenta en su liquidación ⁵². Esto es, un Estado fuente con poder de sujeción sobre una renta (como tal Estado fuente) renuncia a la misma a través del CDI mediante un ejercicio de su soberanía ⁵³.

La confirmación de que nuestra forma de entenderlo coincide, tanto con la que tienen los Estados como la jurisprudencia europea, puede verse en la Sentencia del TJCE conocida como de los *esposos Gilly*, en donde se afirma:

«Además, como han observado los Gobiernos francés, belga, danés, finlandés, sueco y del Reino Unido, si el Estado de la residencia *estuviera obligado* a imputar en concepto de deducción por compensación de impuestos satisfechos en el extranjero, un importe superior al de la fracción del impuesto nacional correspondiente a los rendimientos generados en el extranjero, tendría que disminuir en un importe similar su importe correspondiente a los demás rendimientos. Lo cual se traducirá en una pérdida de ingresos fiscales para dicho Estado y, por consiguiente, *podría atentar contra su soberanía* en materia de fiscalidad directa» ⁵⁴.

tro le doppie imposizioni con riguardo all'America Latina», en *Diritto e pratica tributaria*, vol. LXVII, 1 II, parte I-2, 1996, pág. 1.187 *in fine*; K. VOGEL, «Il diritto tributario internazionale», *op. cit.*, págs. 713-715; K. VOGEL, «Commentary to the article 23», *op. cit.*, págs. 1.178-81, párrafos 63-69a); G. TIXIER, *Droit Fiscal International*, *op. cit.*, pág. 73.

⁵¹ Gracias a la cláusula de salvaguardia de la progresividad, el Estado de la residencia puede tener en cuenta esa renta para la determinación del tipo, aunque después deba dejarla exenta, cláusula que examinamos en el apdo. «VI B)». El MC EEUU, que tiene en cuenta la renta mundial de sus ciudadanos sobre la base de llamada «cláusula de reserva» y que, además, sólo usa el método de imputación presenta peculiaridades en este punto respecto al MC OCDE. Sobre la cláusula de reserva del MC EEUU pueden verse, entre otros: R. L. DOERNBERG y K. VAN RAAD, *The 1996 United States Model Income Tax Convention*, Kluwer Law International, Den Haag, 1997, págs. 11-13 y 194-196; AMERICAN LAW INSTITUTE, *Federal Income Tax Project: international aspects of United States income taxation II*, *op. cit.*, págs. 229-232; K. VOGEL, H. A. SHANNON, R. L. DOERNBERG y K. VAN RAAD, *United States Income Tax Treaties*, Kluwer Law International, The Hague, 1995, Part II, Artículo 1, págs. 28-54; K. VOGEL, «Commentary to the article 1», *op. cit.*, págs. 108-110, párrs. 46-52a; J. ISENBERGH, *International Taxation: U.S. Taxation of Foreign Persons and Foreign Income*, vol. III, 2.ª ed., Little, Brown and Company, Boston, 1996, págs. 56:11-12; V. GONZÁLEZ POVEDA, *Convenio entre el reino de España y los Estados Unidos de América*, de la serie Tratados y Convenios Internacionales, CISS, Valencia, 1991, págs. 45 y 81; J. M. DE LA VILLA GIL, «Residencia y ciudadanía: su tratamiento y repercusiones jurídicas», en *Estudios sobre el Convenio entre España y Estados Unidos para evitar la doble imposición*, dirigido por: A. MARTÍNEZ LAFUENTE, Gaceta Fiscal, Madrid, 1991, págs. 153 y 157-159; J. I. JIMÉNEZ BLANCO, «Métodos para evitar la doble imposición internacional en el Modelo de Convenio OCDE: su planificación en el Convenio España-USA», en *Estudios sobre el Convenio entre España y Estados Unidos para evitar la doble imposición*, dirigido por: A. MARTÍNEZ LAFUENTE, Gaceta Fiscal, Madrid, 1991, págs. 372 y 384.

⁵² Las normas de reparto que responden a este grupo se han enumerado en el apdo. «IV B) a) i».

⁵³ En este sentido puede considerarse que los tratados autolimitan la jurisdicción fiscal.

⁵⁴ Asunto C-336/96, *Gilly*, Rep. 1998, p. I-2793, apartado 48, pág. 2.839.

Siempre es un problema extraer citas de su contexto, pues leídas aisladamente puede parecer que se hace referencia a algo distinto, sin embargo, resulta claro que en opinión de los Estados y del Tribunal se entiende que en el modo en que se han elaborado los CDI no deriva un atentado contra la soberanía de los Estados, mientras que sí lo sería si el Estado *estuviera obligado* a imputar conforme en ese párrafo se declara ⁵⁵.

VI. DESARROLLO DE LA TIPOLOGÍA DE LAS NORMAS DE REPARTO

A) El principio de la fuente como criterio de sujeción.

a) Los criterios de sujeción: residencia y fuente.

Como afirma CALVO ORTEGA: «el poder tributario es abstracto y por ello demanda criterios de sujeción para poder ser aplicado a situaciones, y, en consecuencia a sujetos concretos. Son necesarios hechos determinados que habiliten a las Administraciones Públicas encargadas de la aplicación de los tributos... El establecimiento de criterios de sujeción «justos» es una cuestión difícil» ⁵⁶.

En el Derecho Tributario Internacional los criterios de sujeción en la imposición sobre la renta, considerados en abstracto, son básicamente dos ⁵⁷: la residencia y la fuen-

⁵⁵ Esta doctrina del TJCE se ratifica en el Asunto C-307/97, *Saint-Gobain*, Rep. 1999, cuyo párrafo 58 declara: «En este contexto, los Estados miembros son libres, en el marco de los convenios bilaterales celebrados para evitar la doble imposición, para fijar los criterios de sujeción a efectos del reparto de la competencia fiscal (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de mayo de 1998, Gilly, C-336/96, p. I-2793, apartados 24 y 30)».

⁵⁶ Cf. R. CALVO ORTEGA, *Curso de Derecho Financiero: Derecho Tributario (Parte General)*, 5.ª ed., Civitas, Madrid, 2001, pág. 125. Puede verse un exhaustivo estudio sobre la materia en R. S. J. MARTHA, *The Jurisdiction to Tax in International Law*; según MARTHA: «El poder de establecer impuestos es un atributo de la soberanía... Un Estado sólo puede sujetar fiscalmente aquellos hechos que están sometidos a su supremacía (soberanía), sea personal, territorial o funcional... Sujeción a un tributo es la relación legal entre una entidad soberana y un sujeto pasivo que da lugar al derecho a gravar», v. ídem, pág. 43 para las dos primeras frases, y pág. 46 para la tercera. Para VOGEL: «El Derecho Internacional actual permite el gravamen de operaciones económicas en el extranjero cuando existe una conexión suficiente entre el sujeto pasivo y el Estado que grava como, por ejemplo, mediante la residencia, el domicilio habitual, ciudadanía, situación del patrimonio», cf. K. VOGEL, «Introduction», *op. cit.*, pág. 11, párr. 7. Sobre poder tributario y sujeción v. E. SIMÓN ACOSTA, Voz «Poder Tributario», en *Enciclopedia Jurídica Básica*, vol. III, dirigido por: A. MONTOYA MELGAR, Civitas, Madrid, 1995, págs. 4.921-4.924. Según FALCÓN Y TELLA: «Se denominan «criterios de sujeción» o «puntos de conexión» a los criterios que sirven para determinar el ámbito espacial de aplicación del tributo, delimitando de esta forma el poder tributario del Estado», v. Voz «Sujeción al Tributo», en *Enciclopedia Jurídica Básica*, vol. IV, pág. 6.415.

⁵⁷ En los impuestos el elemento objetivo debe conectarse a un sujeto, sujeto pasivo o contribuyente, si esa persona carece de la vinculación suficiente como para entender realizado el hecho imponible, se entenderá no cumplido el criterio de sujeción y, por tanto, la técnica tributaria exige dejar la renta no sujeta. Sobre el elemento subjetivo y el hecho imponible v. F. SAINZ DE BUJANDA, *Hacienda y Derecho*, vol. IV, *op. cit.*, págs. 391-4 y 415-6. Si bien el criterio general de imposición respecto de su aspecto espacial es que: «el hecho imponible ha de estimarse realizado en el territorio del Estado o del ente público impositor en el que se hayan producido todos los elementos que, por imperativo legal, concurran a integrar el supuesto típico normativo del tributo de que se trate»; no por ello debe obviarse que algunos de los ele-

te ⁵⁸. El criterio de la residencia hace referencia a la persona que obtiene la renta, y que, por tanto, será el contribuyente del impuesto. La enunciación del principio de la fuente reside en que: «la renta debe ser gravada en el Estado en que la renta se produce» ⁵⁹.

En nuestra opinión estos conceptos abstractos deben ser plasmados en una normativa tributaria internacional. Los criterios de sujeción en abstracto, residencia y fuente ⁶⁰, deben convertirse en criterios de sujeción efectivos. Habrá un *punto de conexión* cuando la normativa concrete la efectividad de un criterio de sujeción, es decir, el punto de conexión será el que para un supuesto concreto implique asignación de renta a un poder tributario. La expresión punto de conexión tiene, así, un sentido específico dentro del Derecho Tributario.

Las normas de reparto consisten bien en hacer prevalecer (o en excluir) uno o varios de esos vínculos sobre el otro u otros (norma de reparto cerrada), constituyéndolo en punto de conexión, asignando la renta en «exclusiva» a uno de los Estados con titularidad suficiente para sujetarla al tributo, evitando así la doble imposición; o bien, en considerar aptos ambos vínculos asignando la renta primariamente al Estado de la fuente, debiendo aplicar el Estado de residencia uno de los métodos del artículo 23 del MC (norma de reparto abierta), evitando, asimismo, la doble imposición ⁶¹.

mentos del hecho imponible pueden realizarse en dos o más territorios diferentes por lo que: «la legislación fiscal interna, esto es, la de cada Estado, no siempre sanciona el principio territorial en la aplicación del tributo –entendido dicho principio en el sentido que sea la realización del hecho imponible, considerado como un todo, la que decida la persona del ente público acreedor y del sujeto pasivo de la imposición– sino que, en ocasiones, lo combina con el criterio estrictamente personal, y a veces, proclama el derecho del Estado en cuestión al cobro de cuotas tributarias debidas por razón de hechos imponibles respecto a los cuales sólo alguno o algunos de sus elementos constitutivos se haya realizado en su esfera de soberanía territorial», cf. F. SAINZ DE BUJANDA, *Hacienda y Derecho*, vol. IV, *op. cit.*, pág. 354 para la primera cita y pág. 357 para la segunda. En lo expuesto resulta clara la idea de que en ocasiones algunos de los elementos del hecho imponible pueden darse en dos o más Estados, de lo que derivará la doble imposición jurídica, por ello surgen los CDI y los puntos de conexión de las normas de reparto.

⁵⁸ Ambos criterios suponen una manifestación del principio de territorialidad, ya que, como manifiesta SAINZ DE BUJANDA: «el principio de residencia lejos de ser distinto al de territorialidad, constituye una confirmación expresa e inequívoca de este último... es una de las manifestaciones a través de las cuales se actúa técnicamente el principio de territorialidad», v. F. SAINZ DE BUJANDA, *Hacienda y Derecho*, vol. IV, *op. cit.*, págs. 405 para la primera frase y 407 para la segunda. V. también, R. S. J. MARTHA, *The Jurisdiction to Tax in International Law*, *op. cit.*, págs. 50-54.

⁵⁹ Cf. M. PIRES, *International Juridical Double Taxation of Income*, *op. cit.*, pág. 140. VOGEL señala que: «Sorprendentemente poco ha sido publicado sobre esta cuestión. Sólo los Profesores Richard MUSGRAVE y Peggy MUSGRAVE han examinado el concepto. Ellos definen "fuente" como el lugar de la actividad que genera la renta... "Fuente" no es ambigua sólo en lo que excluye, tributación basada en la "fuente" es diferente de la tributación basada en la residencia o en la ciudadanía. Por otra parte, la única declaración positiva que puede hacerse es que la "fuente" se refiere al Estado que de una manera u otra está conectado con la producción de la renta en cuestión, el Estado en que se ha añadido valor al bien», cf. K. VOGEL, «World-Wide Versus Source Taxation of Income-A Review and Reevaluation of Arguments», en *Influence of Tax Differentials on International Competitiveness: Proceeding of the VIIIth Munich Symposium on International Taxation*, dirigido por: AA.VV., Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer, 1990, págs. 128-129.

⁶⁰ En algunos Estados se sigue usando el criterio de la nacionalidad como criterio de sujeción, esta circunstancia es especialmente importante en EEUU y su Modelo de Convenio. De esta peculiaridad deriva la denominada «cláusula de reserva» a la que se ha aludido en la nota 51.

⁶¹ Sobre la vinculación que suponen los diferentes criterios de sujeción v. R. CALVO ORTEGA, *Curso de Derecho Financiero: Derecho Tributario (Parte General)*, 5.ª ed., *op. cit.*, págs. 127-129.

b) *Manifestaciones del criterio de la fuente: situación y pago.*

Ahora bien, el criterio de la fuente puede tener dos manifestaciones, por un lado, el lugar de situación de la actividad o del bien que genera la renta ⁶², y por otro, el origen de la renta ⁶³, este último es el llamado criterio del pago, y hace referencia al lugar de residencia del que asume el pago de la renta ⁶⁴.

⁶² En el caso de los establecimientos permanentes (EP) se habla simplemente de «lugar de situación». La función de los EP, a pesar del difícil concepto, únicamente consiste en servir como punto de conexión, es decir, cuando una empresa ejerza su actividad en otro Estado mediante EP, éste sirve de punto de conexión, atribuyéndose la renta a ese Estado donde esté el EP, el de la fuente. Así el Com. 1 al artículo 5 del MC OCDE afirma: «La noción de establecimiento permanente es esencialmente utilizada para determinar el derecho de un Estado Contratante a gravar los beneficios de una empresa del otro Estado contratante. Según el artículo 7, un Estado Contratante no puede gravar los beneficios de una empresa del otro Estado Contratante a menos que lleve a cabo sus negocios mediante un establecimiento permanente allí situado». Sobre cómo afecta el criterio de la fuente como punto de conexión a los EP, v. M. PIRES, *International Juridical Double Taxation of Income*, op. cit., pág. 120 y ss.; F. A. GARCÍA PRATS, *El establecimiento permanente: Análisis jurídico tributario internacional de la imposición societaria*, Tecnos, Madrid, 1996; pág. 397 y ss. Sobre el concepto de EP v., entre otros, G. TIXIER, *Droit Fiscal International*, op. cit., pág. 68; su compatriota PLAGNET lo denomina como «*critère de rattachement*», en *Droit Fiscal International*, Litec, Paris, 1986, pág. 152; F. A. GARCÍA PRATS, *El establecimiento permanente: Análisis jurídico tributario internacional de la imposición societaria*, op. cit., págs. 41 y ss., y 85 y ss.; M. GÖRL, «Commentary to the Article 5», op. cit., pág. 280, párrafo 4 y 285-286, párrafos 22-23; J. NITIKMAN, «The Meaning of "Permanent Establishment" in the 1981 US Model Income Tax Treaty: Part 1», en *International Tax Journal*, n.º 2, vol. 15, 1989, págs. 159-186.

⁶³ En tributación internacional la expresión «origen de la renta» puede dar lugar a equívocos, ya que puede confundirse con la de «origen del capital». La primera, a la que aquí hacemos referencia, alude al criterio del pago, asociándose con el lugar de residencia del pagador de la renta. Con la segunda se hace referencia al lugar de residencia de la persona que hace una inversión en otro Estado, es decir, a la exportación de capitales. En esta última el criterio de la residencia en tributación internacional sirve para distinguir entre el que invierte el capital, que a su vez será quien reciba la renta que aquél produzca (criterio de la residencia), y el lugar de producción de la renta generada o lugar de situación de la inversión realizada (criterio de la fuente). En consecuencia, aunque tanto al hablar de «origen de la renta» como de «origen del capital» se habla de la residencia de alguien, el pagador en el primer caso, el inversionista en el segundo; debe tenerse claro que la «residencia» del primero, el pagador, será la del Estado de la fuente origen de la renta, en tanto que la residencia del segundo será la del Estado de origen de la inversión y, además, del que obtiene la renta. El primero: renta, es de naturaleza fiscal; el segundo: capital, se refiere a los factores de producción.

⁶⁴ M. PIRES lo ha explicado de la siguiente forma: «La fuente puede entenderse fundamentalmente de dos maneras de acuerdo con el enfoque adoptado: 1. *Producción de renta* o en un sentido económico - De acuerdo con esto, la fuente se localiza en el territorio del Estado en el que se encuentran los factores de producción. 2. *Fuente de la remuneración* o en sentido financiero - La fuente se localiza en el territorio del Estado en que se obtiene la renta, cuando se asumen los costes que corresponden a esa renta. *Aquí la fuente coincide con la fuente del pago de la renta*, estando conectada con su obtención pero no con la respectiva producción. Este sentido se da por las dificultades prácticas para la determinación, en algunos casos, del lugar en que las actividades son llevadas a cabo y está justificado por el hecho de que el Estado que provee para que la renta sea producida, a causa de las circunstancias económicas, políticas sociales y legales en ese Estado, debería tener un derecho a gravar» (la cursiva es nuestra); cf. *International Juridical Double Taxation of Income*, op. cit., págs. 121-122. Estas dos formas de manifestarse la fuente constituyen una condensación que puede estar sujeta a clasificaciones más detalladas v. K. VOGEL, «World-Wide Versus Source Taxation of Income - A Review and Reevaluation of Arguments», op. cit., págs. 131-136; R. S. J. MARTHA, *The Jurisdiction to Tax in International Law*, op. cit., pág. 98 y ss. En la nota 90 v. la clasificación que realiza CALDERÓN CARRERO de las normas de reparto del MC en atención al origen económico de las rentas.

Estas dos manifestaciones del principio de la fuente pueden generar confusión terminológica ya que el término «Estado de la fuente» se usa indiscriminadamente para los tres casos, es decir, en su manifestación conjunta y en cada una de las individuales, pago y situación ⁶⁵.

Por ejemplo, el MC OCDE cuando los Estados fuente puedan ser dos Estados diferentes, llega a distinguir la denominación de uno y de otro. Así, el Com. 1 apartado c) al artículo 4 del MC, dice: «...en resolver casos en que la doble tributación surge como consecuencia del gravamen en el Estado de residencia y en el *Estado de la fuente o situación*». En donde parece que distingue entre «Estado de la fuente» y «de situación». Por tanto, si a uno le llama «de situación», el otro, al que llama «de la fuente», será el del pago. Por lo que cuando el principio se manifiesta de forma separada en dos Estados distintos, parece que reserva el término «de la fuente» para el Estado del pago.

Sin embargo, en otros casos llama Estado de la fuente al que sólo es el de situación, lo que contradice el ejemplo anterior. Así, en el Com. 1 al artículo 6, sobre bienes inmuebles, afirma: «El párrafo 1 da el derecho de gravar la renta derivada de la propiedad inmueble al Estado de la fuente, esto es, el Estado en que esté situada la propiedad que produzca tal renta». Como se ve, en esta frase se denomina «Estado de la fuente» al que sólo es el de situación. Pudiendo ser el del pago otro Estado ⁶⁶.

Esta utilización polivalente del término «Estado de la fuente» creemos que puede generar confusión, por lo que los casos en que su manifestación se produzca de forma separada sería deseable que se especificara ante qué caso estamos. Evitando, sobre todo, que en un mismo artículo el término «Estado de la fuente» se use indistintamente para designar al que sólo es Estado del pago, al que sólo es el de situación y al que sea ambos conjuntamente.

Entendemos, en fin, que el principio de la fuente no expresa un criterio de sujeción sino dos, el de situación y el del pago ⁶⁷.

⁶⁵ Para SANDLER el concepto de fuente de renta «no está bien desarrollado ni en el Derecho tributario internacional ni en el Derecho interno de la mayoría de los países. La definición de fuente interna de renta varía de país a país, y es posible que una renta particular pueda ser considerada como de fuente en un Estado pero no en otro Estado, incluso aunque haya sido ganada en unas circunstancias exactamente iguales en cada país», cf. D. SANDLER, «Non resident entertainers and athletes - Taxing problems», en *Taxation of Non-Resident Entertainers*, dirigido por: J. KILLIUS, de la serie: *IFA Congress Seminar Series*, vol. 20d, dirigida por: IFA, Kluwer Law International, La Haya, 1996, págs. 5-6.

⁶⁶ En otros casos distingue entre el Estado de residencia «R», el de la fuente o situación «S», y el del EP «P», cf. nota 1 de los Comentarios al artículo 23 MC. Como si el Estado del EP no fuese Estado de la fuente, siéndolo en su manifestación de la situación; o como si el Estado de la fuente en su manifestación de la situación no se reflejara en los EP. Para CASADO OLLERO el criterio de la fuente en sentido estricto es el de situación, señala este autor: «Por la Ley 44/1978 se establecían dos criterios de conexión de la renta con el territorio nacional para los sujetos no residentes: el de territorialidad en sentido estricto, que atendía al lugar de obtención, producción o fuente de renta, y el criterio de la residencia del pagador de los rendimientos o «criterio del pago»» (la cursiva es nuestra); cf. G. CASADO OLLERO, «Comentario al Artículo 12 LIRNR: Rentas obtenidas en territorio español», en *Los nuevos impuestos sobre la renta de las personas físicas y sobre la renta de no residentes*, dirigido por: G. ORÓN MORATAL, McGraw-Hill, Madrid, 1999, pág. 798. Este autor considera el criterio del pago como criterio de sujeción, pero entiende que es un criterio «débil», v. ídem pág. 799.

⁶⁷ El AMERICAN LAW INSTITUTE lo ha expuesto así: «*Dos tipos de tributación basada en la fuente*: La jurisdicción sobre la fuente derivará de dos bases distintas. La primera es la realización de una actividad económica importante en los EEUU. La segunda es la recepción, por el contribuyente, de renta que tenga su fuente en los EEUU, sin tener en cuenta si el con-

B) Origen de la distinción entre normas cerradas.

La atribución en exclusiva suponía, hasta 1977, que el Estado al que no se atribuía gravamen no podía tener en cuenta la renta gravada por el Estado que la tenía en exclusiva. En estos supuestos el Estado sin atribución debía, en todo caso, dejar exenta la renta obtenida en el Estado que tenía atribuido el gravamen, pero se trataba de una exención integral, ya que ni siquiera podía plantearse el incluir esa renta en su liquidación.

Señala el Com. 6 al artículo 23 MC OCDE:

«Para algunos componentes de renta o patrimonio, se atribuye un derecho exclusivo a gravar a uno de los Estados contratantes, y el respectivo artículo establece que la renta o patrimonio en cuestión "sólo podrá gravarse" en un Estado Contratante ⁶⁸. Las palabras "sólo podrá gravarse" en un Estado Contratante *excluyen* ⁶⁹ de gravamen al otro Estado Contratante, así se evita la doble imposición. El Estado al que se otorga el derecho exclusivo a gravar es normalmente el Estado en que reside el sujeto pasivo dentro del significado del artículo 4, éste es el Estado R, pero en cuatro artículos ⁷⁰ el derecho exclusivo puede darse al otro Estado Contratante (F) ⁷¹ del cual el sujeto pasivo no es residente según el significado del artículo 4» (la cursiva es nuestra) ⁷².

Esta cuestión se completaba con los Comentarios 13 y 15 al artículo 23, relativo el primero al método de exención y el segundo al de imputación.

Com. 13:

«Según el principio de exención, el Estado de residencia R no grava la renta que de acuerdo con el Convenio puede gravarse en el Estado EP o F (ni, por supuesto, tampoco la renta que *sólo sea gravable* en el Estado EP o F; *cf.* Comentario 6 supra)».

tribuyente desarrolla actividades en los EEUU», *cf. Federal Income Tax Project: international aspects of United States income taxation I: proposals on United States taxation of foreign persons and of the foreign income of United States persons/adopted by the American Law Institute. Washington, D.C., may 1986*, dirigido por: STANLEY S. SURREY, American Law Institute, Philadelphia, 1987, pág. 7.

⁶⁸ En este punto el Comentario lleva una nota al pie en la que enumera los apartados de los artículos del MC OCDE en los que aparece la expresión, y, por tanto, en los que se atribuye la tributación en exclusiva a uno de los Estados Contratantes, debiendo el otro Estado abstenerse de tomar en consideración esa renta.

⁶⁹ En la versión inglesa se usa la expresión «precludes», en la francesa «empêchent», la traducción literal de la primera sería «excluyen», de la segunda «impiden».

⁷⁰ Aquí el Comentario incluye una nota con un listado de esos 4 artículos.

⁷¹ «F» de fuente, en la versión inglesa la letra es «S» de *source*.

⁷² En consecuencia, en los casos en que había una atribución exclusiva no se aplica el artículo 23, y el otro Estado ni siquiera podía incluir esa renta en su liquidación (ni practicar retenciones).

Com. 15:

«Según el principio de imputación, el Estado de residencia calcula su gravamen sobre la base de la renta total del sujeto pasivo incluyendo la renta del otro Estado EP o F que, de acuerdo al Convenio, pueda gravarse en el otro Estado (*pero no incluye* la renta que *sólo pueda gravarse* en el Estado F; cf. Comentario 6 supra). Entonces permitirá una deducción de su propio gravamen conforme al gravamen pagado en el otro Estado».

Sin embargo, en el MC OCDE de 1977, se cambia la redacción del artículo 19.1 y se modifica la asignación de renta del artículo 19.1 MC ⁷³. La redacción anterior (1963) atribuía el gravamen primariamente al Estado de la fuente, en su expresión del Estado del pago, en la redacción de 1977 la atribución se hace en exclusiva al Estado del pago (como en la redacción actual).

Esta modificación en 1977 del artículo 19.1, provocó que los Estados de residencia preservaran la tributación de la renta mundial de sus residentes mediante la denominada *cláusula de salvaguardia de la progresividad*, regulada a partir de ese momento en el apdo. 3.º del artículo 23.A y en el 2.º del 23.B, y se añade el Com. 55 al párrafo 3 del artículo 23.A y el Com. 79 al párrafo 2 del artículo 23.B.

La razón básica de esta modificación consiste en permitir al Estado de residencia incluir también en el cálculo de su impuesto la renta o patrimonio atribuida en exclusiva al Estado de la fuente, con ello incrementar el tipo aplicable al resto de las rentas, pero dejando exentas estas rentas atribuidas en exclusiva al Estado de la fuente ⁷⁴; si bien la cuantía exenta se determina según el cálculo realizado en el Estado de residencia conforme a su normativa interna y ajustándose a lo establecido en el CDI ⁷⁵.

⁷³ El MC del año 1963 contenía una redacción del artículo 19.1 diferente a la actual: «Las remuneraciones, comprendidas las pensiones, entregadas por un Estado contratante o una de sus subdivisiones políticas o colectividades locales, sea directamente sea a cuenta de fondos que hayan constituido, a una persona física a título de los servicios prestados a ese Estado o a esa subdivisión o colectividad en el ejercicio de funciones de carácter público, *son gravables en ese Estado*» (la cursiva es nuestra). En el año 1977 se modifica este texto otorgándole una redacción similar a la actual, y se añade un apdo. 2 dedicado a las pensiones, pasando el antiguo apdo. 2 a ser el actual apdo. 3.

⁷⁴ En palabras de K. VOGEL: «Los artículos 23.A.3 y 23.B.2 reservan el derecho del Estado de residencia a tener en cuenta tales elementos extranjeros de renta o patrimonio que el tratado deja exentos de gravamen en ese Estado, para el cálculo del tipo en la renta o el patrimonio que el tratado le permite gravar (referencia a una «cláusula de salvaguardia de la progresividad»), v. «Commentary to the article 23», *op. cit.*, pág. 1.259, párrafo 205; v. también J. M. CALDERÓN CARRERO, *La Doble Imposición Internacional en los Convenios de Doble Imposición y en la Unión Europea*, *op. cit.*, págs. 122 y ss.

⁷⁵ Como ejemplo, el artículo 24.2.c del CDI hispano-francés establece: «Cuando, de conformidad con cualquier disposición del Convenio, las rentas percibidas por un residente de España, o el patrimonio que posea, estén exentos de impuesto en España, España puede, 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 patrimonio de este residente» (la cursiva es nuestra). A nuestro juicio la expresión «sobre el resto de las rentas» deja claro que las rentas exentas no incluyen para calcular la cuota, sino únicamente para determinar el tipo. Ello supondría una contradicción con el CDI, puesto que si las normas de reparto han dejado exentas esas rentas, ello exige que sean excluidas a la hora de determinar la cuota. *Vid.* J. M. CALDERÓN CARRERO, *La Doble Imposición Internacional en los Convenios de Doble Imposición y en la Unión Europea*, *op. cit.*, págs. 65, 124 y 138-139.

Por tanto, el Estado de residencia debe adoptar una técnica que permita dejar esas rentas exentas de la aplicación del tipo generador de la cuota. Es decir, forman parte de la base liquidable para la determinación del tipo, pero quedan exentas de su aplicación. Es la técnica de la exención con progresividad, de ahí el nombre de esta cláusula, que se aplica a estas rentas tanto si se adopta como regla general el método de exención o el de imputación ⁷⁶. Lógicamente ello requiere que, además de preverlo el CDI respectivo, lo haga también la restante normativa interna ⁷⁷.

En cuanto resulta obligada la aplicación del método de exención, si no se puede aplicar la exención con progresividad, el Estado de residencia deberá aplicar una exención integral.

Una consecuencia de la cláusula de salvaguardia de la progresividad es que esta facultad no se otorga al Estado de la fuente para las rentas atribuidas en exclusiva al Estado de la residencia, debido a que en éste, en el Estado de la fuente, no se tributa por la renta mundial. Este Estado deberá abstenerse en cualquier caso de tener en consideración estas rentas, lo que, por otra parte, es lo adecuado según hemos analizado en relación con los criterios de sujeción y su anclaje en la soberanía ⁷⁸.

Con la redacción inicial del MC OCDE la cláusula se aplica a lo establecido en los apartados 1 y 2 del artículo 8 (estado de situación), el párrafo 3 del artículo 13 (estado de situación), el apartado a) de los párrafos 1 y 2 del artículo 19 (estado del pago) y el párrafo 3 del artículo 22 (estado de situación), únicamente en estos casos es válida la aplicación la cláusula de salvaguarda de la progresividad.

No obstante, esta cláusula también será aplicable a los supuestos en que la concreta redacción de un CDI se haya modificado respecto a la del MC OCDE para atribuir tributación exclusiva al Estado de la fuente. Igualmente en los casos en que se prevea la adición de una cláusula que atribuya la tributación en exclusiva al Estado de la fuente en supuestos particulares, como es el previsto en el Com. 2 al artículo 18 para las pensiones de la Seguridad Social.

C) Tipología de normas de reparto cerradas.

Concretamos con la siguiente denominación la categorización entre normas de reparto cerradas (detallada al inicio del trabajo).

⁷⁶ K. VOGEL: «Las deducciones de la suma de impuesto pagable concedidas según el Derecho interno tienen que compensarse con el impuesto hipotético sobre la renta mundial y *no después de que el tipo así determinado ha sido aplicado a la renta interna*; ésta es una cuestión del Derecho del tratado» (la cursiva es nuestra), v. «Commentary to the article 23», *op. cit.*, pág. 1.260, párrafo 207a; v. también J. DE ARESPACOHAGA, *Planificación Fiscal Internacional, op. cit.*, págs. 379 y 389; J. M. DE LA VILLA GIL, *Convenios Fiscales de Doble Imposición*, de la serie: Comentarios a las leyes Tributarias y Financieras, Tomo XIV, dirigida por: N. AMORÓS RICA, EDESA, Madrid, 1983, págs. 336-337; L. DEL ARCO RUETE, *Doble imposición internacional y derecho tributario español, op. cit.*, págs. 107-108.

⁷⁷ Cf. J. DE ARESPACOHAGA, *Planificación Fiscal Internacional, op. cit.*, pág. 379; K. VOGEL, «Commentary to the article 23», *op. cit.*, pág. 1.261-2, párrafos 210-212.

⁷⁸ Cuestión a la que hemos dedicado los dos apartados anteriores: el «V» y el «VI A».

a) *Excluyentes.*

Este primer tipo de normas de reparto supone que un criterio de sujeción *excluye* al otro, es cuando la tributación se asigna en exclusiva al Estado residencia, en cuyo caso el Estado fuente carece absolutamente de asignación de gravamen, las llamaremos *normas de reparto cerradas excluyentes* ⁷⁹.

b) *Prevalentes.*

En segundo lugar, cuando un criterio *prevalece* sobre el otro: se da cuando la tributación se asigna en exclusiva al Estado de la fuente, prevaleciendo la fuente sobre la residencia, si bien el criterio de la residencia siempre permanece. Son las que llamaremos *normas de reparto cerradas prevalentes* ⁸⁰.

A nuestro juicio el fundamento de esta asignación se debe a que el criterio de la residencia, no obstante sea un criterio de sujeción territorial (v. nota 58), constituye un criterio que el Derecho Tributario Internacional equipara a un criterio de sujeción personal, de tal forma que el residente queda sujeto por toda su renta con independencia del lugar en que la haya obtenido, la llamada renta mundial. Es decir, sobre la base del vínculo de la residencia surge sujeción sobre todas las rentas del residente ⁸¹.

Por ello, cuando la norma de reparto atribuya la renta en exclusiva al Estado de la fuente, no se puede decir que el Estado de la residencia pierda el ejercicio de su sujeción, por lo que, aun en ese caso, el Estado de residencia seguirá conservando el derecho a tener en cuenta esa renta para el cálculo del tipo, aunque deba dejarla exenta; es lo que llamamos *cláusula de salvaguardia de la progresividad*. Cláusula que no posee el país de la fuente cuando la renta es atribuida en exclusiva al país de la residencia.

Entendemos, por otra parte, que esta argumentación es extensible a la justificación de la cláusula residual del artículo 21.1 del MC que atribuye las restantes rentas no mencionadas en los artículos previos, cualquiera que fuese su procedencia, al Estado de residencia.

D) Efectos de la distinción.

a) *Consideración de la norma excluyente como norma de no sujeción.*

El supuesto que hemos distinguido como normas de reparto cerradas *excluyentes* se trataría de normas cuyos efectos son asimilables a normas de no sujeción de ámbito internacional.

⁷⁹ Se han enumerado en el apdo. «IV B) a) i».

⁸⁰ Estas normas ya se han especificado en los apdos. «IV B) a) ii» y «VI B)».

⁸¹ Cf. R. S. J. MARTHA, *The Jurisdiction to Tax in International Law*, op. cit., págs. 50-51; R. J. JEFFERY, *The Impact of State Sovereignty on Global Trade and International Taxation*, op. cit., págs. 44-46.

El párr. 19 de la Introducción al MC OCDE indica ⁸²:

«En el caso de un cierto número de elementos de renta o patrimonio, una competencia fiscal exclusiva es atribuida a uno de los dos Estados contratantes. Así, el otro Estado *no puede recaudar ningún impuesto* y la doble imposición se evita totalmente. Como regla general, esta *competencia exclusiva* se otorga al Estado de residencia» (la cursiva es nuestra) ⁸³.

En general la normas de reparto producen la exención o la deducción en cuota ⁸⁴; este efecto se produce siempre en la normas de reparto abiertas, pero incluso en las cerradas que asignan la tributación en exclusiva al Estado de la fuente (*prevalentes*), se produce una exención por el Estado de residencia que sigue conservando la cláusula de salvaguardia de la progresividad. Sin embargo, cuando la renta se asigna en exclusiva al Estado de la residencia (*excluyentes*), el de la fuente ha renunciado al gravamen sobre la renta, en consecuencia, pueden considerarse equiparables a normas de no sujeción internacional.

Si la técnica convencional determina que con las normas de reparto que atribuyen la renta en exclusiva al Estado de la fuente, el de residencia podrá gravar la renta gracias a la cláusula de salvaguardia de la progresividad, pero si lo hace deberá utilizar el método de exención con progresividad. Se deduce que cuando se aplica una norma que atribuya la renta en exclusiva al Estado de residencia, el de la fuente no podrá tener en cuenta la renta ni utilizar método alguno para evitar la doble imposición (de lo contrario la primera precisión no tendría sentido), por tanto, la atribución en exclusiva al Estado de residencia equivale a una norma de no sujeción para el de la fuente.

Con ello no se quiere decir que la sujeción a una renta sea establecida por las normas de reparto del CDI, puesto que un CDI no permite gravar una renta que el Derecho interno de un Estado no considere ya sujeta ⁸⁵. Lo que se pretende señalar es que cuando una norma de reparto de un CDI

⁸² El Com. 6 al artículo 23 MC, cuyo texto hemos transcrito en el apdo. «VI B)», no sólo reitera lo expuesto en el párr. 19 de la Introducción al MC, sino que es más radical en cuanto afirma que el otro Estado, el que no tiene asignación, está «excluido de gravamen».

⁸³ Esta limitación total de las normas de reparto cerradas ha sido reducida para el Estado de residencia mediante la llamada «cláusula de salvaguardia de la progresividad»; sin embargo, se mantiene con toda su eficacia para el Estado de la fuente. Por eso, hemos llamado a las primeras *cerradas prevalentes*, y a las segundas *cerradas excluyentes*. La cláusula de salvaguardia ya se ha estudiado en el apdo. «VI B)».

⁸⁴ Sobre la exención en el ámbito internacional SAINZ DE BUJANDA rechaza expresamente la idea de unas normas internacionales de exención en el ámbito de un *Derecho tributario internacional común*; sin embargo, declara no sólo su existencia, sino que las normas internacionales de exención constituyen parte del mecanismo mediante el cual operan los CDI; v. *Hacienda y Derecho*, vol. III, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963, págs. 441-446.

⁸⁵ Es el principio conocido como «de no agravación» que VOGEL ha descrito así: «es un principio ampliamente reconocido del Derecho convencional que los CDI, en lugar de poder crear nuevas obligaciones fiscales, no pueden hacer más restrictivas las existentes», cf. K. VOGEL, «Commentary to the article 1», *op. cit.*, pág. 107, párr. 44; y también «Introduction», *op. cit.*, pág. 27, párrafo 46. Sobre este principio v., por ejemplo, DEL ARCO RUETE, *Doble imposición internacional y derecho tributario español*, *op. cit.*, pág. 38; O. BÜHLER, *Principios de Derecho Internacional Tributario*, *op. cit.*, pág. 82; G. GEST y G. TIXIER, *Droit Fiscal International*, *op. cit.*, pág. 67; J. L. DE JUAN PEÑALOSA, «La doble imposición internacional. Convenios de Doble Imposición», *op. cit.*, pág. 75; P. BAKER, *Double Taxation and International Tax Law*, 2.ª ed., Sweet and Maxwell, London, 1994, pág. 7 y ss.; J. M. CALDERÓN CARRERO, *La Doble Imposición Internacional en los Convenios de Doble Imposición y en la Unión Europea*, *op. cit.*, pág. 50.

implique que el Estado de la fuente carezca totalmente de asignación de renta, equivale a una norma de no sujeción internacional ya que aun en el caso de que la normativa fiscal interna del Estado de la fuente considere sujeta la renta en cuestión, su CDI le obliga a dejarla no sujeta. Por tanto, si bien una norma de reparto no es una norma de sujeción, pues ésta sólo puede establecerla la normativa interna, en cambio, cuando establezca una no asignación de renta al Estado de la fuente sus efectos sí pueden asimilarse a los de una norma de no sujeción.

Es lo que podría denominarse una «norma convencional de no sujeción» con efectos *inter partes*⁸⁶, distinta de una norma interna de no sujeción que, como ejercicio de un principio del Derecho Tributario, tiene efectos *erga omnes*⁸⁷.

Como consecuencia de lo expuesto concluimos que, a nuestro juicio, en realidad hay tres sistemas para evitar la doble imposición, por un lado, el de la no sujeción para el Estado de la fuente, y por otro los dos métodos del artículo 23, esto es, la exención o la imputación para el Estado de residencia, cuando el de la fuente tenga asignación primaria de renta.

b) En las situaciones triangulares de tributación internacional.

i. Descripción de las situaciones triangulares. En particular las generadas por el criterio del pago.

Una vez analizado cómo surgen y funcionan los criterios de sujeción, residencia y fuente⁸⁸. Como este último tiene dos manifestaciones, situación y pago, es fácil que se generen situaciones triangulares de tributación internacional, que surgirán cuando cada uno de los criterios se dé en un Estado distinto. Tendremos, así, tres estados con criterios de sujeción, pero los CDI son bilaterales, originando un problema que habrá que intentar resolver.

Cuando el Estado de situación de la actividad es distinto que el de residencia del perceptor, y el pagador de la renta es residente en uno de los dos anteriores⁸⁹, no hay problema puesto que la relación sigue siendo bilateral, se mantiene de forma clara la distinción entre el Estado de residencia del perceptor y el Estado de la fuente⁹⁰. Ahora bien, cuando el Estado de residencia y el

⁸⁶ En este sentido puede considerarse que los tratados autolimitan la jurisdicción fiscal.

⁸⁷ El principio de sujeción en la fuente, en sus expresiones de situación y del pago, otorgan poder sujeción sobre la renta al Estado que posea ambas o una de ambas manifestaciones. Este Estado puede renunciar a esa renta, bien mediante su propia normativa interna, bien mediante un CDI aplicable. En ambos casos supone un ejercicio de su soberanía, estas ideas han sido adelantadas en la nota 48.

⁸⁸ Apdo. «VI A».

⁸⁹ Cuando hablamos de pagador nos referimos a su sentido como expresión del criterio de la fuente, es decir, de la persona que asume el coste del pago.

⁹⁰ CALDERÓN CARRERO indica que: «a fin de determinar el origen económico de las rentas, los Modelos de Convenio emplean diferentes criterios tales como la situación de los bienes (arts. 6, 13.1 y 22.1 MC), la residencia del pagador (arts. 10, 11.5, 12 y 16 MC), el lugar de la prestación de los servicios (arts. 15 y 17 MC), la existencia de una base fija de negocios (arts. 7, 10.4, 11.4 12.3 y 14 MC) o su afectación a la misma (arts. 13.2 y 22.1 MC)», cf. *La Doble Imposición*

de situación no coinciden y el Estado del pagador no es ni el del perceptor, ni el de situación, surge un problema porque existe duplicidad de Estados de la fuente y podremos estar ante una relación triangular ⁹¹.

Si bien el criterio del pago es el principal causante de las situaciones triangulares de tributación internacional, no es el único, pues también pueden surgir por el criterio de la residencia del perceptor de la renta, es el caso del artículo 17.2 MC (dedicado a los artistas y deportistas), en el que surgen situaciones triangulares cuando el perceptor de la renta es distinto del artista o deportista y reside en otro Estado. Esta situación está prevista por el artículo 17.2 MC OCDE al señalar: «...se atribuyan no al propio artista o deportista sino a otra persona» ⁹².

Internacional en los Convenios de Doble Imposición y en la Unión Europea, op. cit., pág. 77. Como puede observarse, no obstante las puntualizaciones que pudieran hacerse a este resumen, como, por ejemplo, las múltiples variantes del artículo 15, todos estos criterios son expresión del principio de la fuente en sus manifestaciones de situación (o situación de la actividad) y del pago.

⁹¹ A modo de ejemplo exponemos varios casos relevantes de situaciones triangulares de tributación internacional. En primer lugar, el denominado «arrendamiento internacional de mano de obra», la OCDE ha elaborado un informe sobre esta cuestión denominado «Les problèmes fiscaux liés aux activités internationales de location de main-d'œuvre», en *Tendances de la fiscalité internationale*, dirigido por: OCDE, Paris, 1985. En este informe se señala que las situaciones triangulares del «arrendamiento internacional de mano de obra» se producen cuando un *intermediario* (que es el pagador del trabajador y quien le contrata), pone a disposición de un *usuario* (que es quien asume la dirección y el riesgo del trabajo) a un trabajador (que es quien ofrece sus servicios), *cf.* pág. 33, párrafo 4; la «situación «internacional» típica es aquella en la que un intermediario, residente de un país (I), recluta mano de obra de un país (A) para ponerla a disposición de una empresa usuaria en un país (U)», *cf.* párr. 14. Por tanto, se trata de una suerte de Empresas de Trabajo Temporal con traslado internacional del trabajador (v. párr. 24). Sin embargo, resulta claro que no será el único supuesto en que pueden producirse situaciones triangulares internacionales de trabajadores dependientes, aunque sí se trata del que mejor se presta a fraudes de todo tipo, no sólo fiscales. Como solución a estos casos el principio a seguir que enuncia el Informe es: «toda renta que provenga del «arrendamiento» de mano de obra debe ser gravada y el impuesto devengado y tributado en un país o en el otro. La existencia de un intermediario entre el usuario y el trabajador no debería modificar este principio», si bien el propio informe declara la dificultad de conseguirlo en cuanto hay tres Estados intervinientes; *cf.* párrs. 13 y 20. Otro caso tipo es el de los EP, en éstos el «otro Estado» alude al de situación, y se considera el Estado de la fuente; pero en ocasiones ocurre que los EP generan casos triangulares cuando reciben rentas de un tercer Estado que no es ni el de situación, ni el de residencia de la persona o sociedad en la que están integrados. Este es el supuesto analizado por la OCDE en, «Cas Triangulares», Informe aprobado por el Consejo el 23 de julio de 1992, que versa sobre el problema de los intereses, dividendos y cánones cuando surgen en un Estado, el de la fuente (F), son percibidos por un establecimiento permanente situado en un Estado (P), que depende de una empresa que es residente en otro Estado (R); *cf. op. cit.*, párr. 2; este problema en el ámbito de la UE es tratado de forma especialmente interesante y relevante en el Asunto C-307/97, *Saint-Gobain*, Rep. 1999. Un tercer supuesto de relación triangular se da también en el caso de rentas de bienes inmuebles, cuando la persona que paga por el disfrute del bien inmueble no es residente en el Estado de situación del bien inmueble, este caso está previsto que se solucione por el artículo 21.1 del MC, siendo muy ilustrativo al respecto el Com. 1 al artículo 6 del MC. Un cuarto caso de relaciones triangulares puede surgir de los socios de «sociedades de personas» consideradas transparentes por uno o varios de los Derechos internos cuando el socio y la sociedad sean de Estados distintos y esta sociedad obtenga renta en un tercer Estado; *cf.* OCDE, «L'application du Modèle de Convention Fiscale de l'OCDE aux Sociétés des Personnes», Informe aprobado por el Comité de Asuntos fiscales el 20 de enero de 1999.

⁹² Sobre esta cuestión puede consultarse, entre otros, F. STOCKMANN, «Commentary to the article 17», *op. cit.*, pág. 992, párrs. 44b-44b; D. SANDLER, *The taxation of international entertainers and athletes: all the world's a stage*, Kluwer Law International, The Hague, 1995, págs. 189-190; T. MIYATAKE, «Taxation of non-residents entertainers in Japan», en *Taxation of Non-Resident Entertainers*, dirigido por: J. KILLIUS, de la serie: *IFA Congress Seminar Series*, vol. 20d, dirigida por: IFA, Kluwer Law International, La Haya, 1996, págs. 100-103.

La situación triangular, en particular la generada por el criterio del pago, puede tener varias soluciones, aunque también puede quedar sin solución y se mantenga la doble imposición o la ausencia de gravamen.

Se puede solucionar, en primer lugar, mediante la cláusula residual que constituye el artículo 21 del MC OCDE⁹³, si bien esta cláusula puede dar lugar a doble no tributación⁹⁴. En segundo lugar, mediante la devolución íntegra por el Estado del pago de lo que haya gravado⁹⁵. En tercer lugar, mediante la adopción bien por el Estado de residencia, bien por el de situación, de un sistema que evite la doble imposición respecto de la renta gravada en el Estado del pago⁹⁶. En cuarto lugar, mediante la existencia de CDI entre los tres Estados en juego, este caso puede darse cuando el Estado de residencia tenga CDI según el MC OCDE con los otros Estados fuente⁹⁷. Cuando lo haya concluido con algún Estado fuente pero no con cada uno de ellos el Informe de la OCDE «Cas Triangulares» afirma que es posible que el MC no permita resolver satisfactoriamente los problemas de doble im-

⁹³ El artículo 21.1 del MC OCDE determina: «La rentas de un residente de un Estado Contratante, cualquiera que fuese su procedencia, no mencionadas en los anteriores artículos del presente Convenio sólo pueden someterse a imposición en este Estado». Obsérvese el inciso «cualquiera que fuese su procedencia», introducido en el MC de 1977. Respecto del cual el Com. 1 al artículo 21 afirma: «Este artículo enuncia una regla general respecto de las rentas que no han sido tratadas en los artículos precedentes del Convenio. Las rentas consideradas no son sólo aquellas que formen parte de una categoría no expresamente tratada, sino también aquellas que provengan de fuentes no expresamente mencionadas. La aplicación del artículo no está limitado a las rentas que tenga su fuente en un Estado contratante; *se extiende también a rentas de terceros Estados*» (la cursiva es nuestra). Igualmente DE ARESPOCHAGA: «El artículo 21, uno de los más importantes del Modelo, actúa a modo de cajón desastre... No sólo se ordenan por éste las rentas de una naturaleza no expresada o de una fuente no mencionada en los artículos 6-20, sino también todas aquellas que aun recogidas expresamente, tienen su fuente de renta situada en un tercer Estado y *son pagadas* a un residente de uno de los Estados contratantes, o, inversamente, que tienen su fuente situada en un Estado contratante, pero son pagadas a un residente del mismo Estado» (la cursiva es nuestra); cf. J. DE ARESPOCHAGA, *Planificación Fiscal Internacional*, op. cit., pág. 357. El artículo 21.2 contiene una excepción al artículo 21.1, referida a los EP, en cuyo caso se aplica el artículo 7 del MC, lo que conlleva que el Estado de situación pueda gravar la renta, es decir, se atribuye primariamente al criterio de situación frente al de residencia.

⁹⁴ Este aspecto aparece recogido en la última frase del Com. 3 al artículo 21 del MC.

⁹⁵ Ésta es la propuesta del Informe para el caso de que se produzca esta situación, cf. «Les problèmes fiscaux liés aux activités internationales de location de main-d'œuvre», op. cit., párr. 83, pág. 50 y párr. 103, pág. 55. En el caso de España el artículo 20.4 RIRNR recoge la solicitud de devolución de retenciones exigidas a sujetos sin EP que sean superiores o no conformes con un CDI aplicable.

⁹⁶ En este caso sería mediante la aplicación de alguno de los supuestos previstos en la cláusula de no discriminación (art. 24 del MC), esta idea está expresada respecto de los EP en los párrafos 15 y 42 y ss. del Informe de la OCDE, «Cas Triangulares», aprobado por el Consejo el 23 de julio de 1992. Cláusula que, en su expresión en el Derecho de la Unión, ha sido alegada para este mismo problema con el mismo fin en el Asunto *Saint-Gobain*; v. el estudio comparativo de ambas cláusulas de no discriminación de H. E. KOSTENSE, «The *Saint-Gobain* case and the application of tax treaties. Evolution or revolution?», en *EC Tax Review*, n.º 4, vol. 9, 2000, págs. 223-228. Asimismo, v., por ejemplo, el supuesto planteado por DE JUAN PEÑALOSA, «Ganancias de capital. Otras Rentas. Patrimonio», en *Relaciones fiscales internacionales*, dirigido por: J. M. DE LA VILLA GIL, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1987, págs. 281-283.

⁹⁷ Según el Informe de la OCDE, «Cas Triangulares», párrs. 10-11 éste es el supuesto típico de caso triangular. Puede estudiarse un ejemplo relativo a las rentas de trabajo del artículo 15 MC y el concepto de EP en el artículo 15.2 MC, en P. S. ANDERSEN, «Denmark: Taxation of Employment Income under Treaties in Triangular Cases», en *European Taxation*, n.º 8, vol. 38, 1998, págs. 269-270.

sición que surjan en este caso ⁹⁸. En ambos supuestos puede no quedar resuelta la doble tributación o puede darse doble no tributación, para ello existen soluciones previstas mediante la aplicación de los artículos 24 y 21 del MC respectivamente ⁹⁹, es decir, mediante las que hemos descrito en primer y tercer lugar.

Por ello, queremos destacar la delimitación del problema mediante el desplazamiento de un criterio de la fuente sobre el otro, esto es, que el criterio de situación desplace al del pago o viceversa, lo que ocasionará que el desplazado quede excluido de gravamen. Sin que ello suponga negar la existencia de un criterio de sujeción abstracto de ese Estado pero, eso sí, sin asignación concreta por el MC OCDE (o el CDI concreto que siga la misma regla). Ese criterio de sujeción no será punto de conexión en esa norma de reparto ¹⁰⁰.

ii. Efectos sobre las situaciones triangulares.

Cuando se esté ante una norma de reparto cerrada excluyente, esto es, ante una norma convencional de no sujeción que atribuya la renta en exclusiva al Estado de residencia, puede ocurrir que el Estado de residencia sea también Estado de situación, entonces el excluido será únicamente el Estado del pago. Por lo que habrá que entender que es este Estado el que ha renunciado totalmente a la asignación, y no sólo se habrá discriminado entre residencia y fuente, sino también entre las formas de manifestarse la fuente (este supuesto se presenta, por ejemplo, en la primera frase del artículo 15.1.a MC OCDE). El Estado del pago, por el hecho de serlo puede aspirar a gravar la renta y su normativa interna puede establecer su sujeción, pero en el caso de que haya CDI aplicable y éste disponga una no asignación para ese Estado en una norma de reparto, el Estado del pago está obligado a dejar esa renta no sujeta ¹⁰¹.

⁹⁸ Cf. párrafo 16 del Informe. Esta apreciación la hace cuando entre el Estado de residencia y el Estado de situación del EP no hay CDI, pero es extensible a cualquier situación triangular en que el Estado de residencia tenga CDI con uno de los Estados fuente en juego pero no con el otro.

⁹⁹ Cf. el Informe OCDE, «Cas Triangulares», *op. cit.*, párrafos 16-19 y 40-52 para el caso de no resolver la doble imposición, párrafos 20-23 y 53-57 para el de doble no tributación y de paraísos fiscales; así como los cambios en los Comentarios de los artículos del MC que se recomiendan en relación con el tema. V. también J. DE ARESAPCOCHAGA, *Planificación Fiscal Internacional*, *op. cit.*, págs. 357-358.

¹⁰⁰ Sobre la distinción que hemos hecho entre norma de reparto y punto de conexión y el sentido específico que dentro del Derecho Tributario se ha otorgado a este último v. el apdo. «VI A)a».

¹⁰¹ Respecto del supuesto enunciado podría argumentarse que si no surge asignación de renta entonces no es necesario aplicar una norma de reparto. Pues bien, que en determinados casos el criterio del pago no conlleve atribución de renta no quiere decir que no surja relación internacional, pues el criterio del pago es de suyo un vínculo económico y jurídico con el Estado, supone una de las dos formas de manifestarse del principio de la fuente. Ahora bien, si por razones de «justicia tributaria» se entiende que ese vínculo no conlleva asignación, ello no libera a la norma de declararlo, sino todo lo contrario, para eso está la norma, para hacer que ese criterio de justicia sea efectivo; en este caso también se está aplicando el tratado al declarar que el Estado del pago no tiene asignación de renta. Es decir, si el Derecho interno del Estado del pago considerase sujeta una renta sólo por ser Estado del pago, pero ha renunciado a ella en el CDI aplicable, ese Estado debe dejarla no sujeta por aplicación del CDI, luego la norma de reparto del CDI implica su no sujeción. En este sentido creemos que compartimos la opinión de VOGEL sobre en qué consiste aplicar un tratado, *cf.* K. VOGEL, «Commentary to the article 3», *op. cit.*, pág. 211, párrafo 65.

También, en las normas de reparto *cerrada prevalentes*, que atribuyen el gravamen exclusivamente al Estado de la fuente, estando ante una relación triangular con dos Estado fuente, el que no sea tenido en cuenta queda igualmente excluido en la asignación de renta, por ejemplo, el de actividad en el artículo 19.1.a y 19.2.a sobre rendimientos y pensiones de empleados públicos (cuando no se cumplan las condiciones del 19.1.b y 19.2.b). Por consiguiente, las normas de reparto cerradas prevalentes, para ese tercer Estado, suponen normas de reparto cerradas excluyentes.

Incluso en las normas de reparto *abiertas*, que otorgan asignación primaria al Estado de la fuente, también puede ocurrir una discriminación entre el Estado del pago y de situación, estableciendo una ausencia de atribución para uno de ambos. Es lo que ocurre, por ejemplo, en el caso del artículo 17 MC sobre artistas y deportistas, que atribuye el gravamen primariamente al Estado de la actividad artística o deportiva, sólo por el hecho de ser Estado de la actividad, asumiendo el Estado del pago una obligación de no gravar la renta en el supuesto de que sea un tercer Estado con CDI. En cuyo caso el artículo 17 funcionaría para este Estado del pago con CDI como una norma excluyente.

c) Efectos en las retenciones.

i. En el Estado fuente excluido de gravamen.

Si según el párr. 19 de la Introducción al MC y el Com. 6 al artículo 23 al Estado fuente sin asignación se le «impide gravar» o «está excluido de gravamen», respectivamente ¹⁰², resulta que tampoco debe retener, ya que como señala SIMÓN ACOSTA: «Es jurídicamente insostenible la obligación de retener e ingresar a cuenta si se tiene la certeza de que la obligación tributaria no va a llegar a nacer» ¹⁰³. Por consiguiente, cuando estemos ante un supuesto de Estado fuente sin asignación, para el Estado que carezca de atribución de renta es claro que la obligación tributaria no va a nacer y no debe retener, implicando un caso de no sujeción al no realizarse el hecho imponible por aplicación de su normativa tributaria internacional.

¹⁰² Se ha transcrito el primero en el apdo. «VI D)a») y el segundo en el apdo. «VI B»).

¹⁰³ Cf. E. SIMÓN ACOSTA, *El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Aranzadi, Elcano, 1999, pág. 41. La no retención también puede conseguirse mediante una exención del Derecho interno, ya que tampoco surge obligación de pago a cuenta (aunque deba declararlo la ley v. artículos 133.3 de la Constitución y 10.b de la LGT, sobre la no obligación de retener v. arts. 70.3.a del RIRPF y 30.4 de la LIRNR). Sin embargo, en nuestro caso no sería correcto porque la exención presupone la realización del hecho imponible, siendo ésta su principal diferencia con las normas de no sujeción. Sobre la distinción entre exención y no sujeción v., por ejemplo, F. SAINZ DE BUJANDA, *Hacienda y Derecho*, vol. III, *op. cit.* Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963, págs. 428-432 y 447-450; G. NÚÑEZ PÉREZ, «Hecho imponible. No sujeción y exención», en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, vol. I, dirigido por: Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, págs. 468-478; J. MARTÍN QUERALT, C. LOZANO SERRANO y F. POVEDA BLANCO, *Derecho Tributario*, 3.ª ed., Aranzadi, Pamplona, 1998, págs. 128-130; C. CHECA GONZÁLEZ, «El hecho imponible», en *La reforma de la Ley General Tributaria*, dirigido por: obra común, Lex Nova, Valladolid, 1996, págs. 107 y ss. CALDERÓN CARRERO también destaca que cuando el país de la fuente no pueda gravar unas rentas conforme a su CDI, este Estado no debe efectuar retenciones, cf. J. M. CALDERÓN CARRERO, *La Doble Imposición Internacional en los Convenios de Doble Imposición y en la Unión Europea*, *op. cit.*, pág. 66.

Cuando, por ejemplo, un trabajador no resida en el Estado del pago, ni tampoco realice su actividad laboral en el Estado del pago, se considera que no existen lazos jurídicos ni económicos suficientes como para que el Estado del pago pueda gravar esa renta, ni aun en el caso de que el resultado de su trabajo se aproveche en el Estado del pago¹⁰⁴, por lo que no se le podrá practicar retención. Ahora bien, si aun así se le practicó retención porque la normativa interna lo consideró necesario¹⁰⁵, la obligación una vez comprobada la desconexión del contribuyente será la devolución de lo retenido¹⁰⁶.

Así, según la técnica expuesta, en el caso triangular de dos Estados fuente entendemos que la retención corresponderá a quien tenga más posibilidades de asignación de renta, cuando ésta corresponda al de situación y el del pago no tenga asignación en ningún caso, la retención corresponderá también al Estado de situación¹⁰⁷, aquel en que se ejerce la actividad laboral del trabajador¹⁰⁸.

Un Estado fuente que carezca de asignación de gravamen por el CDI no puede practicar retenciones. Esta cuestión ha sido planteada en otros Estados y creemos que el debate y solución alcanzados están en línea con los planteamientos de este trabajo.

Así, por ejemplo, el artículo 17.1 del MC EEUU atribuye el gravamen al Estado de situación de la actividad del artista o deportista (al igual que el art. 17.1 MC OCDE), pero tiene la peculiaridad de que para ello las rentas obtenidas en el año deben superar los 20.000\$. Sobre esta base la Explicación Técnica 228 del MC EEUU 1996 permite a EEUU establecer retenciones sobre los pri-

¹⁰⁴ Esto viene establecido en la tercera frase del Com. 1 al artículo 15 del MC que determina: «un residente de un Estado contratante que perciba una remuneración, a título de un empleo asalariado, de fuentes situadas en el otro Estado contratante, no puede ser gravado en ese otro Estado sobre esa remuneración *por el solo hecho de que los resultados de ese trabajo sean explotados en ese último Estado*» (la cursiva es nuestra). Sobre este tema v. L. HINNEKENS, «The salary split and the 183-day exception in the OECD Model and Belgian tax treaties (Part I)», en *Intertax*, n.º 8-9, vol. 16, 1988, pág. 233.

¹⁰⁵ «Los pagos a cuenta son obligaciones autónomas que se fundan en la certeza del nacimiento de la obligación tributaria futura. Basta con que exista una probabilidad razonable de que llegue a nacer, para que esas obligaciones subordinadas sean plenamente aceptadas sin tacha alguna de inconstitucionalidad», v. E. SIMÓN ACOSTA, *El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, op. cit., pág. 42. En determinados casos puede obligarse a las empresas de arrendamiento de mano de obra internacional a efectuar estas retenciones para evitar fraudes, cf. OCDE, «Les problèmes fiscaux liés aux activités internationales de location de main-d'œuvre», op. cit., págs. 38-39, párrafos 24-30. Ahora bien ya expusimos cuál es el principio que según este Informe debe regir estos casos (v. nota 91), por lo que se busca la sujeción de estas rentas en la fuente, tanto a través de las empresas «intermediarias» (párrs. 24-29), como de las «usuarias» (párrs. 31-36), aunque, como pone de manifiesto el Informe, en muchos casos existirá gran dificultad en discernir unas empresas de las otras (párrs. 56-65).

¹⁰⁶ Así lo determina para España el artículo 20.4 RIRNR. Ésta es la solución del Informe «Les problèmes fiscaux liés aux activités internationales de location de main-d'œuvre» y, además, una de las soluciones que hemos enumerado para el problema de las situaciones triangulares generadas por el criterio del pago, v. nota 95.

¹⁰⁷ Ahora bien, si después de finalizada la actividad este Estado tampoco tiene asignación de renta, asimismo, su obligación es devolver lo retenido, cf. L. HINNEKENS, «The salary split and the 183-day exception in the OECD Model and Belgian tax treaties (Part I)», op. cit., pág. 240.

¹⁰⁸ Nuestro parecer está en la línea del Informe «Les problèmes fiscaux liés aux activités internationales de location de main-d'œuvre», que indica como mejor solución la elaborada por los países nórdicos sobre la retención en la fuente en manos del usuario, por lo que lo más deseable sería la adopción por los restantes países de un sistema similar (sobre esta sugerencia v. párrs. 96, 101 y 104, sobre el sistema en los países nórdicos v. párrs. 69, 70, 76 y Anexo II en la pág. 60). De hecho, el Protocolo Adicional al CDI de España con Noruega, BOE 10 de enero de 2001, es el único de los suscritos por nuestro país que contiene esta previsión. También Gran Bretaña presenta una pretensión cuyo resultado es similar a la expuesta, cf. Anexo I del Informe, pág. 59.

meros 20.000 \$ de rentas artísticas o deportivas. La duda está en si pueden retener sobre esos primeros 20.000 \$ pues no se asignan a EEUU cuando la cifra anual final no supere esa cantidad. EEUU considera que puede retener desde el principio ya que no puede saber *ab initio* si la suma final del año va a superar los 20.000 \$.

Esta declaración expresa de la Explicación Técnica 228 MC EEUU revela como EEUU se plantea la legalidad de practicar retenciones en un supuesto en el que, aun teniendo asignación por el CDI, puede resultar al final del año que no pueda gravar esa renta. Si se produce tal planteamiento expreso en un caso como el expuesto, es porque los EEUU no dudan de que no podrán retener cuando sea claro que el CDI no le asigne gravamen como Estado fuente ¹⁰⁹.

Un segundo ejemplo se ha observado en Japón, se trata de una norma antifraude japonesa dictada en 1992 que obliga a retener sobre las empresas de artistas interpuestas aun cuando el CDI no asigne a Japón (por no tener el respectivo CDI artículo equivalente al 17.2 MC OCDE) la renta artística o deportiva obtenida por una empresa no residente en Japón, derivada de un espectáculo celebrado en Japón por empleados de esa empresa que tampoco sean residentes en Japón. El fin de esta norma *no* es gravar a la empresa, pues el CDI al no tener artículo 17.2 no atribuye a Japón la renta de la empresa, sino poder gravar la renta del artista o deportista debido a la falta de coercibilidad tanto sobre el artista como sobre la empresa. Estas empresas tienen derecho a devolución (conforme a su CDI) siempre que se demostrase que habían practicado la retención sobre la renta correspondiente al artista o deportista individual ¹¹⁰.

MIYATAKE se plantea si esta norma vulnera los CDI afectados (12 en total), y duda de la legalidad de esta norma (reconoce que Japón no se ha pronunciado sobre la misma), puesto que se exigen retenciones a una empresa que, conforme al CDI en cuestión, no puede gravarse. Y eso que la pretensión es únicamente poder gravar al artista o deportista empleado de la empresa, sobre el que Japón sí tiene asignación ¹¹¹.

De todo lo expuesto parece concluirse que el MC OCDE, los Estados y la doctrina entienden que, cuando un CDI no le asigna gravamen a un Estado fuente excluyéndole de gravamen, este Estado no pueden realizar retenciones sobre la renta en cuestión.

ii. En el Estado de residencia.

En nuestra opinión las normas de reparto no sólo inciden en la atribución del gravamen, sino que, como consecuencia de esa atribución, también inciden en las retenciones practicables sobre las rentas asignadas, ya que la retención corresponderá a quien tenga asignación suficiente, sea en exclusiva, primaria o hasta un límite.

¹⁰⁹ Esta idea está en sincronía con los textos de SIMÓN ACOSTA que hemos transcrito en este apartado respecto a cuándo un Estado puede o no proceder a practicar retenciones.

¹¹⁰ Cf. T. MIYATAKE, «Taxation of non-residents entertainers in Japan», *op. cit.*, págs. 100 y 102-103.

¹¹¹ Observamos que esta norma tiene un fin antifraude similar al que se ha examinado en este apartado para las empresas de trabajo temporal dedicadas al arrendamiento internacional de mano de obra.

Si conforme al artículo 2 MC los CDI se aplican a los «Impuestos sobre la renta» y una persona conforme a un CDI puede reclamar que se evite la doble imposición en un impuesto sobre la renta, una consecuencia lógica será que por esa renta sólo pueda retener el Estado que tenga asignación. El CDI ampara a esa persona para que no se le retenga dos veces por una misma renta, en un mismo período y por un mismo impuesto ¹¹².

En el caso de atribución exclusiva al Estado de residencia será este Estado el que deba proceder a la retención, en los casos de tributación primaria, hasta un límite y en exclusiva al Estado de la fuente, la retención le corresponde a este otro ¹¹³.

Es la normativa interna de un Estado la que determina las retenciones, pero en los casos en que un CDI atribuya el gravamen al otro Estado (el de la fuente), el de residencia debería abstenerse de retener sobre esas rentas. Caso de practicarse la retención, el residente podría solicitar la aplicación del CDI no sólo para la devolución de lo retenido por su Estado residencia, sino también para que en el futuro cese la retención.

E) Carácter normativo de los preceptos de no sujeción en el ámbito tributario internacional.

Esta pauta de normas internacionales que implican una no sujeción, es consecuencia de la búsqueda de una «justicia» tributaria en el establecimiento de los criterios de sujeción ¹¹⁴. Sin embargo, no son los CDI los que crean la «justicia tributaria», sino únicamente los que la normativizan.

La idea expuesta creemos que no sólo no es contradictoria con aquella que describimos según la cual las asignaciones de renta de los CDI no suponen una asignación del derecho a gravar de los Estados, puesto que éste es inherente a su soberanía ¹¹⁵; sino que, al contrario, es manifestación de la misma, ya que es la propia soberanía la que se autolimita al determinar que mediante el CDI la vinculación con tal manifestación de renta no conlleva atribución. Los CDI únicamente normativizan soluciones que se consideran «justas» ¹¹⁶.

¹¹² Esta frase ha sido captada del concepto de «doble imposición jurídica» ofrecido en el párr. 1 de la Introducción al MC OCDE. En el caso del CDI España-Alemania, por ejemplo, la normativa alemana faculta a ese Estado cuando sea Estado de la fuente a retener sobre las rentas pasivas (intereses, dividendos y cánones) por un importe superior al que le reconoce el CDI, pero obligándose a la posterior devolución del exceso. Esta posibilidad de retención más allá de lo que permite el texto del CDI viene recogida expresamente en una serie de normas que completan el CDI. Desde nuestro punto de vista, sin este reconocimiento expreso Alemania no podría retener más allá de lo que permiten los artículos dedicados a esas rentas. *Mutatis mutandis* esta idea es la que pretendemos extrapolar a todas las retenciones de rentas asignadas por un CDI.

¹¹³ En los casos de atribución al Estado de la fuente, el de residencia, como debe proceder a evitar la doble imposición, si ejercitara una obligación de retención estaría reteniendo una renta que por el CDI corresponde al otro Estado. No parece que tenga sentido retener por una misma renta, por un mismo hecho y en un mismo período, en dos Estados distintos, cuando el CDI ha asignado el gravamen de esa renta a uno de ellos.

¹¹⁴ Según ha quedado expuesto, los criterios de sujeción deben ser expresión de una idea de justicia tributaria, v. R. CALVO ORTEGA, *Curso de Derecho Financiero: Derecho Tributario (Parte General)*, 5.ª ed., *op. cit.*, pág. 125; G. NÚÑEZ PÉREZ, «Hecho imponible. No sujeción y exención», *op. cit.*, págs. 475-476.

¹¹⁵ Al que hemos dedicado el apdo. «V».

¹¹⁶ JEFFERY pone el ejemplo de que si una persona pasa una estancia muy corta en un Estado no parece *razonable* que ese Estado pueda considerar a esa persona residente a efectos fiscales, que constituya criterio de sujeción, v. *The Impact of State Sovereignty on Global Trade and International Taxation*, *op. cit.*, pág. 48 *in fine*. Entendemos que la idea de «razo-

Es criterio doctrinal que los preceptos de no sujeción no suponen auténticas normas tributarias, sino que únicamente completan el hecho imponible constituyendo meras normas aclaratorias y «sin que tales preceptos aclaratorios sean realmente normas jurídicas, pues no contienen mandato ni consecuencia alguna»¹¹⁷, si bien este criterio no es unánime¹¹⁸.

Nosotros, sobre la base de las ideas expuestas en este trabajo, entendemos, sin embargo, que en el caso que nos ocupa sí constituyen auténticas normas jurídicas.

Así, según se ha dicho, el criterio de sujeción de la fuente puede tener dos formas de manifestarse, el Estado de situación y el Estado del pago. En cuyo caso, cuando un Estado se encuentre en una de las dos ocasiones anteriores poseerá vínculos jurídicos y económicos suficientes con el hecho imponible realizado como para tener sujeción sobre él¹¹⁹. Ahora bien, a pesar de esa relación, habrá casos en los que se entenderá que el vínculo es insuficiente para que ese abstracto poder de sujeción se transforme en una norma de sujeción concreta, en un punto de conexión efectivo.

Estas exclusiones vienen marcadas por razones de justicia tributaria, puesto que en la medida que el vínculo jurídico y económico no es suficiente como para gravar ese hecho, no sería justo gravar una manifestación económica con la que no existe vínculo bastante¹²⁰. Pero, a su vez, en cuanto constituyen exclusiones a una regla marcada en la propia normativa, corresponde a ésta seña-

nabilidad» se acerca más a un criterio de «justicia» del caso concreto que a una fuente del Derecho Internacional. JEFFERY en su análisis dedicado a la soberanía propone finalmente unos criterios de jurisdicción fiscal basados en la «razonabilidad», la llamada *Doctrine of reasonableness* v. idem, págs. 52-58. V. una crítica a la doctrina de la razonabilidad en R. S. J. MARTHA, *The Jurisdiction to Tax in International Law*, op. cit., pág. 149. En nuestra opinión, si bien los criterios de razonabilidad no pueden ser llevados hasta extremos que produzcan inseguridad jurídica, no por ello deben ser rechazados, pues en el Derecho debe latir un fondo de «justicia». De hecho, el avance del criterio de la fuente frente al de residencia surge en gran medida sobre la idea de equidad (junto con la de eficiencia), v. K. VOGEL, «World-Wide Versus Source Taxation of Income - A Review and Reevaluation of Arguments», op. cit., págs. 117-127, 136, 152 y ss. En el sentido expuesto consideramos que las ideas expresadas por JEFFERY son compatibles con las de este trabajo, v. nota 48.

¹¹⁷ Cf. J. MARTÍN QUERALT, C. LOZANO SERRANO y F. PVEDA BLANCO, *Derecho Tributario*, op. cit., pág. 128; v. también F. SAINZ DE BUJANDA, *Hacienda y Derecho*, vol. III, op. cit., págs. 429-430.

¹¹⁸ Así, por ejemplo, CALVO ORTEGA afirma: «¿Qué valor tienen estos preceptos? El mismo que los preceptos de sujeción, dado que tienen que estar establecidos en una ley para poder jugar su efecto neutralizador», cf. R. CALVO ORTEGA, *Curso de Derecho Financiero: Derecho Tributario (Parte General)*, 5.ª ed., op. cit., pág. 162. Desde nuestro punto de vista esta opinión viene a coincidir con la que manifestamos en la nota 101 sobre en qué consiste aplicar un Tratado. Parecida es la opinión de G. NÚÑEZ PÉREZ, «Hecho imponible. No sujeción y exención», op. cit., págs. 471-8.

¹¹⁹ Según vimos el criterio de la residencia, si bien es un criterio territorial, se asimila por el Derecho a un criterio personal, de donde deriva la tributación por la renta mundial. Por ello, si se posee este criterio de sujeción, tendrá sujeción en todo caso (mediante la cláusula de salvaguardia de la progresividad), aunque la renta se asigne en exclusiva al Estado de la fuente. Es decir, cuando el vínculo de un Estado con un hecho sea la residencia del sujeto, en ese caso no puede decirse que el CDI implique una no sujeción, sino únicamente una asignación en exclusiva al Estado de la fuente y exención integral o con progresividad en el de residencia. V. apdo. «VI C) b».

¹²⁰ En este sentido creemos que la técnica de la no sujeción ha sido correctamente empleada, es decir, no se trata de «normas de no sujeción que materialmente son auténticas normas de exención», en palabras de G. NÚÑEZ PÉREZ, «Hecho imponible. No sujeción y exención», op. cit., pág. 475. Sino que estamos ante auténticas normas de no sujeción, no sólo por la «la falta de idoneidad del supuesto para generar una concreta obligación tributaria sobre la base de tomar en consideración conjuntamente *los fines* que se persiguen con el tributo y los *principios de justicia* que rigen su establecimiento», cf. ídem, pág. 476; sino también porque su construcción internacional en las *normas de reparto cerradas excluyentes*, según ha quedado expuesto, no deja lugar a dudas.

larlas. Por lo expuesto estamos ante normas con consecuencia jurídica, la de constituir exclusión a una regla. Los CDI también son Derecho interno, una vez aprobados según el sistema establecido en cada Estado entran a formar parte de su ordenamiento y se convierten en normas vinculantes ¹²¹.

Por ello, creemos que en este caso no puede afirmarse lo apuntado por SAINZ DE BUJANDA sobre las normas de no sujeción: «Son, si se permite la expresión, *preceptos didácticos*, pero no normas que por sí mismas provoquen la *exclusión* de obligaciones tributarias... Si las normas de no sujeción no existieran, el resultado jurídico habría de ser el mismo: la inexistencia de obligaciones tributarias en los supuestos que las normas de sujeción no contemplan» ¹²² (la cursiva es nuestra).

Desde nuestro punto de vista si los preceptos de no sujeción analizados no existieran el resultado sería muy diferente ¹²³.

Así, cuando mediante el artículo 15 MC se determina que el Estado del pago no tiene asignación de renta cuando sólo sea Estado del pago, o cuando mediante el artículo 18 MC se asigna en exclusiva al Estado de residencia el gravamen de las pensiones derivadas de un empleo privado, se está concretando una consecuencia jurídica que impide a los Estados fuente gravar esas rentas aun cuando su normativa fiscal interna sobre no residentes las considerase sujetas con carácter general.

VII. DISTINCIÓN ENTRE PARTE GENERAL Y PARTE ESPECIAL DEL DERECHO TRIBUTARIO CONVENCIONAL

La diferenciación de las normas de reparto como una categoría normativa propia dentro del Derecho Tributario y del Derecho en general, nos permite delimitar dos ámbitos en esta materia jurídica.

Al igual que en otras ramas del Derecho es ya tradicional la distinción entre parte general y parte especial (v. gr. Derecho Tributario, Derecho Penal), es posible y conveniente realizar esta misma delimitación en el Derecho Tributario Convencional ¹²⁴.

¹²¹ El contenido de esta cuestión está en el ámbito del Derecho Internacional, de cuyas fuentes también bebe el Derecho Tributario Convencional, al tratarse de normas tributarias contenidas en un marco internacional será el Derecho Internacional el que regule lo concerniente al Derecho de Tratados.

¹²² Cf. *Hacienda y Derecho*, vol. III, *op. cit.*, pág. 430.

¹²³ Obsérvese que esta puntualización sólo se hace para aquellos preceptos de los CDI y de los Modelos que hemos considerado de no sujeción, esto es, para las que hemos llamado normas excluyentes. La idea no es extensible a las que hemos llamado normas prevalentes ni, por supuesto, a las que atribuyen asignación primaria al Estado de la fuente (normas de reparto abiertas). Sí lo es, sin embargo, para el Estado fuente sin asignación cuando la norma abierta o la norma prevalente atribuyan la asignación al Estado fuente en una de sus manifestaciones (situación o pago), y la manifestación sin asignación se dé en un tercer Estado, teniendo los tres Estados CDI con la misma regla.

¹²⁴ Usamos esta expresión para desmarcarnos de la polémica Derecho Internacional Tributario v. Derecho Tributario Internacional, en la que no hemos querido entrar porque supone un debate distinto al pretendido en este trabajo, v. nota 6.

La *parte especial* de la materia serían los artículos 6-22 de los MC (OCDE, EEUU, ONU), junto con los Comentarios al MC OCDE y las Explicaciones Técnicas del MC EEUU. Esto es, los artículos que clasifican y asignan la renta o el patrimonio. Su estudio versaría en determinar la renta que clasifican, los sujetos afectados por la relación y cuál es el Estado o Estados a los que se asigna la renta o patrimonio.

La *parte general* es más difícil de determinar pero estaría compuesta, al menos, por las siguientes cuestiones:

1. Principios del Derecho Tributario Convencional, como, por ejemplo: principio de no agravación, de no discriminación, de respeto mutuo entre soberanías, de calificación por cada Estado parte.
2. Naturaleza de las normas de reparto (este trabajo, por tanto, se enmarcaría en la parte general).
3. Problemas de interpretación y aplicación de los Convenios para evitar la doble imposición, en particular el denominado «problema de la calificación fiscal internacional».
4. Los principios de sujeción al gravamen: criterio de la residencia y criterio de la fuente en sus expresiones de situación y pago. Concepto y determinación de la residencia. El criterio de la nacionalidad.
5. Estudio de los conceptos que aparecen en los artículos 1-5 del MC OCDE.
6. Métodos para evitar la doble imposición. La cláusula de salvaguardia de la progresividad.
7. Procedimiento amistoso, de intercambio de información y de colaboración en la recaudación de tributos.

CONCLUSIONES

1. Se establece la distinción de dos nuevas categorías normativas, las normas de reparto cerradas *excluyentes* y las normas de reparto cerradas *prevalentes*, obtenidas a partir de una discriminación sobre las normas de reparto cerradas.

Las normas de reparto cerradas son las normas del MC OCDE y los CDI concretos que, mediante la utilización del adverbio «sólo», establecen una consecuencia jurídica definitiva, consistente en la atribución del gravamen en exclusiva a uno de los Estados contratantes.

Dividimos estas normas en dos grupos, cuyo signo distintivo será si la atribución en exclusiva de la renta se hace al Estado de la *fuentes* (normas de reparto cerradas *prevalentes*), o al Estado de *residencia* (normas de reparto cerradas *excluyentes*).

En cuanto hablamos de normas cerradas, se trata de normas con consecuencia jurídica completa. Por ello, la distinción propuesta requiere una variante en la consecuencia jurídica de una y de otra. Tal variante consiste en que las normas de reparto que atribuyen el gravamen en exclusiva al Estado de la fuente (prevalentes), no implican para el Estado de residencia que no pueda tener en cuenta las rentas en cuestión, sino que está obligado a aplicarles el método de exención, integral o con progresividad. En cambio, las que atribuyen el gravamen en exclusiva al Estado de la residencia (excluyentes), tienen para el Estado de la fuente los mismos efectos que una norma de no sujeción.

Si con las normas prevalentes el Estado de residencia puede tener en cuenta esas rentas pero debe aplicar el método de *exención* en una de sus variantes, integral o con progresividad; pero con las excluyentes el Estado de la fuente no puede tener en cuenta esas rentas ni utilizar método alguno (ni siquiera el de exención). Se deduce que la atribución de la renta en exclusiva al Estado de residencia equivale para el de la fuente a una norma de no sujeción.

El efecto de no sujeción en el Estado de la fuente que producen las normas de reparto cerradas excluyentes es un efecto *inter partes* (normas convencionales de no sujeción). En cambio, el efecto de no sujeción de las restantes normas internas de un Estado es *erga omnes*, siendo ésta la diferencia entre ambas.

2. Una segunda conclusión de esta distinción es que, en realidad, son tres los sistemas utilizados para evitar la doble imposición. Por un lado, los dos métodos del artículo 23 MC OCDE, esto es, los métodos de imputación y exención previstos para el Estado de residencia. Por otro, y éste sería el tercer sistema, la no sujeción para el Estado de la fuente cuando el de residencia tenga asignación exclusiva de renta.

3. Conforme a esta distinción las *normas de reparto cerradas prevalentes* dejarían de ser normas de reparto cerradas en sentido estricto, pues cuando la renta se atribuya en exclusiva al Estado de la fuente la consecuencia jurídica permanece abierta para el Estado de residencia que puede escoger una de las dos variantes del método de exención, la integral o la exención con progresividad.

Esta afirmación, sin embargo, no conlleva una contradicción con la tesis aportada (la distinción entre dos categorías de normas de reparto cerradas), sino que es su premisa. Por otra parte, la consecuencia jurídica de las normas de reparto cerradas prevalentes sigue siendo cerrada, pues sólo se permite escoger uno de los métodos del artículo 23 MC OCDE para evitar la doble imposición, el de exención, vetando el método de imputación.

4. Una tercera consecuencia de la diferenciación de estas dos categorías de normas de reparto cerradas se manifestará en las retenciones. Cuando se esté ante una norma de reparto cerrada excluyente, si hubiera alguna norma del Estado de la fuente que obligara a practicar retenciones en relación con esa renta, el obligado a soportarlas estaría facultado para exigir al Estado de la fuente que, conforme al CDI aplicable, se abstenga de realizar tales retenciones. Facultad que si bien existiría en las normas de reparto cerradas prevalentes (y aun en las normas de reparto abiertas), no conlle-

varía el mismo grado de exigibilidad, ya que en la prevalente el Estado de residencia estaría obligado a una exención, mientras que la norma excluyente equivale a una norma convencional de no sujeción para Estado de la fuente.

5. Un cuarto efecto consiste en que nos sirve como criterio de delimitación y asignación en el problema de las relaciones triangulares de tributación internacional.

Si no tener asignación equivale a una no sujeción para el Estado fuente con CDI, cuando haya distintos Estados fuente con sujeción sobre la renta (situación y pago), y uno de ambos carezca de asignación según la norma de reparto aplicable, supondrá una no sujeción para el que no tenga asignación.

De la misma forma, las normas de reparto abiertas (las que atribuyen la renta primariamente al Estado de la fuente y el de residencia puede gravarlas pero aplicando uno de los métodos del artículo 23), que asignen la renta al Estado fuente en sólo una de sus manifestaciones (situación o pago) –muchas normas del MC OCDE son de este tipo–, funcionarán como una norma cerrada excluyente para el otro Estado fuente (tercer Estado) cuya manifestación, situación o pago, carezca de asignación de renta.

Partiendo de la base de que los CDI aplicables son los celebrados entre el Estado de residencia y el Estado de la fuente. Cuando la asignación *primaria* de renta a un Estado fuente se haga sólo respecto de una de sus manifestaciones, y habiendo un tercer Estado fuente que posea la otra, la norma de reparto abierta aplicable entre los Estados parte de un CDI (el de residencia y un Estado fuente) funciona como una norma convencional de no sujeción para el Estado fuente que no tenga asignación de renta. Se da el caso, por ejemplo, en el artículo 17.1 MC OCDE, que atribuye la renta primariamente al Estado de la actividad artística o deportiva, obviando al del pago.

Esta solución entre dos Estados contratantes se amplía al tercer Estado fuente (a toda la situación triangular), cuando el tercer Estado también tenga CDI con el Estado de residencia conforme a la misma regla del MC.

Las ideas expuestas también rigen, por supuesto, cuando la norma de reparto asigne la renta en *exclusiva* al Estado de residencia excluyendo al de la fuente en una o ambas de sus manifestaciones, esto es, una norma de reparto cerrada excluyente en su sentido propio. Un supuesto sería la primera frase del artículo 15.1 MC que atribuye la renta en exclusiva al Estado de la residencia cuando se manifiesta junto con la actividad, excluyendo de asignación al otro Estado, el del pago.

Rige, asimismo, en las normas de reparto cerradas prevalentes que atribuyen el gravamen en exclusiva al Estado de la fuente pero sólo en una de sus manifestaciones, es el caso del artículo 19.1 MC OCDE, que asigna la renta en exclusiva al Estado del pago del empleado público, aun cuando sea residente en otro Estado y la actividad se realice en ese Estado de residencia, o en un tercer Estado.

6. Distinguimos en Derecho Tributario Convencional las expresiones «criterios de sujeción» y «puntos de conexión». Estaremos ante un criterio de sujeción cuando el vínculo jurídico y económico entre un Estado y el sujeto sea tal que otorga a ese Estado titularidad para gravar. En tanto que será punto de conexión el criterio de sujeción escogido por la norma para asignar el gravamen a ese Estado, bien en exclusiva, bien compartido. Es decir, el criterio o criterios que una norma concreta considere que en ese caso suponen vínculo suficiente para asignar el gravamen.

7. La configuración de las normas de reparto como categoría normativa diferenciada dentro del ordenamiento jurídico y la delimitación de su naturaleza y efectos nos permite estructurar el Derecho Tributario Convencional en una parte general y una parte especial.

BIBLIOGRAFÍA

AA.VV., «The Interpretation of tax treaties with particular reference to article 3(2) of the OECD Model (I)», en *British Tax Review*, n.º 1, 1984, págs. 14-54.

AA.VV., «The Interpretation of tax treaties with particular reference to article 3(2) of the OECD Model (II)», en *British Tax Review*, n.º 2, 1984, págs. 90-108.

AMERICAN LAW INSTITUTE, *Federal Income Tax Project: international aspects of United States income taxation I: proposals on United States taxation of foreign persons and of the foreign income of United States persons/ adopted by the American Law Institute. Washington, D.C., may 1986*, dirigido por: STANLEY S. SURREY, American Law Institute, Philadelphia, 1987.

AMERICAN LAW INSTITUTE, *Federal Income Tax Project: international aspects of United States income taxation II: proposals on United States income tax treaties / adopted by the American Law Institute at San Francisco, California, may 13, 1991*, dirigido por: HUGH J. AULT y D. R. TILLINGHAST, American Law Institute, Philadelphia, 1992.

ANDERSEN, P. S., «Denmark: Taxation of Employment Income under Treaties in Triangular Cases», en *European Taxation*, n.º 8, vol. 38, 1998, págs. 269-270.

AULT, H. J., «The role of the OECD commentaries in the interpretation of tax treaties», en *Essays on International Taxation*, dirigido por: H. H. ALPERT y K. VAN RAAD, de la serie: *On International Taxation*, n.º 15, dirigida por: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1993, págs. 61-68.

EVERY JONES, J. F., «Article 3(2) of the OECD Model Convention and the commentary to it: Treaty interpretation», en *European Taxation*, n.º 8, vol. 33, 1993, págs. 252-257.

- BAENA AGUILAR, A., *La obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Aranzadi, Pamplona, 1994.
- BAKER, P., *Double Taxation and International Tax Law*, 2.ª ed., Sweet and Maxwell, London, 1994.
- BECKER, H., «Treaty Override or: Beware of the Beginning», en *Intertax*, n.º 2, vol. 25, 1997, pág. 38.
- BORRÁS RODRÍGUEZ, A., «Los convenios internacionales para evitar la doble imposición desde el punto de vista de la teoría general de los tratados internacionales», en *Estudios de doble imposición internacional*, dirigido por: J. M. DE LA VILLA GIL, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980, págs. 25-74.
- BÜHLER, O., «El derecho internacional tributario en el sistema del Derecho Internacional», en *RDF y HP*, núm. 38, 1960, págs. 361-366.
- BÜHLER, O., *Principios de Derecho Internacional Tributario*, traducido por: F. CERVERA TORREJÓN, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1968.
- CALDERÓN CARRERO, J. M., «Algunas reflexiones en torno a los problemas de interpretación y calificación que plantea la aplicación de los Convenios de Doble Imposición Internacional: Análisis a la luz del nuevo Modelo de Convenio OCDE 1992», en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, vol. XLIV, 1994, 135-188.
- CALDERÓN CARRERO, J. M., *La Doble Imposición Internacional en los Convenios de Doble Imposición y en la Unión Europea*, Aranzadi, Pamplona, 1997.
- CALVO CARAVACA, A. L. y CARRASCOSA GONZÁLEZ, J., *Introducción al Derecho Internacional Privado*, Editorial Comares, Granada, 1997.
- CALVO ORTEGA, R., *Curso de Derecho Financiero: Derecho Tributario (Parte General)*, 3.ª ed., Civitas, Madrid, 1999.
- CALVO ORTEGA, R., *Curso de Derecho Financiero: Derecho Tributario (Parte General)*, 5.ª ed., Civitas, Madrid, 2001.
- CASADO OLLERO, G., «Comentario al Artículo 12 LIRNR: Rentas obtenidas en territorio español», en *Los nuevos impuestos sobre la renta de las personas físicas y sobre la renta de no residentes*, dirigido por: G. ORÓN MORATAL, McGraw-Hill, Madrid, 1999, págs. 781-801.
- CASTÁN TOBEÑAS, J., *Teoría de la aplicación e investigación del Derecho*, Instituto Editorial Reus, Madrid, 1947.
- CASTÁN TOBEÑAS, J., *Derecho Civil Español, Común y Foral: Ideas generales. Teoría de la norma jurídica*, Tomo I, Volumen I, 12.ª ed., Ed. Reus S.A., Madrid, 1987.
- CHECA GONZÁLEZ, C., «El hecho imponible», en *La reforma de la Ley General Tributaria*, dirigido por: obra común, Lex Nova, Valladolid, 1996, págs. 103-134.
- CHICO DE LA CÁMARA, P., «Interpretación y calificación de los Convenios de Doble Imposición Internacional», en *Fiscalidad Internacional*, dirigido por: F. SERRANO ANTÓN, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2001, págs. 127-153.

- DE ARESPACOHAGA, J., *Planificación Fiscal Internacional. Convenios de Doble Imposición. Estructuras Fiscales. Tributación de no residentes*, 2.ª ed., Marcial Pons, Madrid, 1998.
- DE JUAN PEÑALOSA, J. L., «La doble imposición internacional. Convenios de Doble Imposición», en *Relaciones fiscales internacionales*, dirigido por: J. M. DE LA VILLA GIL, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1987, págs. 57-84.
- DE JUAN PEÑALOSA, J. L., «Ganancias de capital. Otras Rentas. Patrimonio», en *Relaciones fiscales internacionales*, dirigido por: J. M. DE LA VILLA GIL, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1987, págs. 273-288.
- DE LA VILLA GIL, J. M., *Convenios Fiscales de Doble Imposición*, de la serie: Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras, Tomo XIV, dirigida por: N. AMORÓS RICA, EDERSA, Madrid, 1983.
- DE LA VILLA GIL, J. M., «Residencia y ciudadanía: su tratamiento y repercusiones jurídicas», en *Estudios sobre el Convenio entre España y Estados Unidos para evitar la doble imposición*, dirigido por: A. MARTÍNEZ LAFUENTE, Gaceta Fiscal, Madrid, 1991, págs. 151-160.
- DEL ARCO RUETE, L., *Doble imposición internacional y derecho tributario español*, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1977.
- DOERNBERG, R. L. y VAN RAAD, K., *The 1996 United States Model Income Tax Convention*, Kluwer Law International, Den Haag, 1997.
- FALCÓN Y TELLA, R., Voz «Sujeción al Tributo», en *Enciclopedia Jurídica Básica*, vol. IV, dirigido por: A. MONTOYA MELGAR, Civitas, Madrid, 1995, pág. 6415.
- FARRÉ ESPAÑOL, J. M., *La doble imposición: modelo OCDE 1992*, EINIA, Barcelona, 1994.
- GARCÍA PRATS, F. A., *El establecimiento permanente: Análisis jurídico tributario internacional de la imposición societaria*, Tecnos, Madrid, 1996.
- GEST, G. y TIXIER, G., *Droit Fiscal International*, de la serie: Droit fondamental, dirigida por: S. RIALS, 2.ª ed., Presses Universitaires de France, Paris, 1990.
- GONZÁLEZ POVEDA, V., *Convenio entre el reino de España y los Estados Unidos de América*, de la serie Tratados y Convenios Internacionales, CISS, Valencia, 1991.
- GONZÁLEZ POVEDA, V., *Tributación de no residentes*, La Ley, Madrid, 1993.
- GÖRL, M., «Commentary to the Article 5», en *On Double Taxation Conventions*, dirigido por: K. VOGEL, 3.ª ed., traducido al inglés por: J. MARIN y B. ELVIN, Kluwer Law International, Munich, 1997, págs. 271-356.
- HINNEKENS, L., «The salary split and the 183-day exception in the OECD Model and Belgian tax treaties (Part I)», en *Intertax*, n.º 8-9, vol. 16, 1988, págs. 229-241.
- HINNEKENS, L., «Compatibility of Bilateral Tax Treaties with European Community Law - Applications of the Rules», en *EC Tax Review*, n.º 4, vol. 4, 1995, págs. 203-237.

- IFA, *Tax Treaties and domestic legislation*, dirigido por: J. F. REZEK, de la serie: IFA Congrès semiar series, vol. 14b, dirigida por: IFA, Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer, 1991.
- ISENBERGH, J., *International Taxation: US Taxation of Foreign Persons and Foreign Income*, vol. III, 2.ª ed., Little, Brown and Company, Boston, 1996.
- JARVENIC, J. P., *Droit Fiscal International*, de la serie: Collection Finances Publiques, dirigida por: J. MOLINIER, Economica, Paris, 1985.
- JEFFERY, R. J., *The Impact of State Sovereignty on Global Trade and International Taxation*, de la Serie On International Taxation, Kluwer Law International, London, 1999.
- JIMÉNEZ BLANCO, J. I., «Métodos para evitar la doble imposición internacional en el Modelo de Convenio OCDE: su planificación en el Convenio España-USA», en *Estudios sobre el Convenio entre España y Estados Unidos para evitar la doble imposición*, dirigido por: A. MARTÍNEZ LAFUENTE, Gaceta Fiscal, Madrid, 1991, págs. 369-385.
- KOSTENSE, H. E., «The Saint-Gobain case and the application of tax treaties. Evolution or revolution?», en *EC Tax Review*, n.º 4, vol. 9, 2000, págs. 220-232.
- LARENZ, K., *Metodología de la ciencia del Derecho*, traducido por M. RODRÍGUEZ MOLINERO, Ariel, Barcelona, 1994.
- LEHNER, M., «Interpretation of Tax Treaties according to German Theory and Practice», en *Interpretation of Tax Law and Treaties and Transfer Pricing in Japan and Germany*, dirigido por: K. VOGEL, de la serie: *on International Taxation*, n.º 20, dirigida por: Kluwer Law International, La Haya, 1998, págs. 85-102.
- LÓPEZ ESPADAFOR, C. M., *Fiscalidad Internacional y territorialidad del tributo*, McGraw-Hill, Madrid, 1996.
- MARTHA, R. S. J., *The Jurisdiction to Tax in International Law*, de la serie: *On International Taxation*, n.º 9, dirigida por: Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer, 1989.
- MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J. M., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 8.ª ed., Tecnos, Madrid, 1997.
- MENÉNDEZ MORENO, A., «Los derechos de imagen en la nueva Ley del IRPF», en *Estudios del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, dirigido por: P. YEBRA MARTUL-ORTEGA, C. GARCÍA NOVOA y A. LÓPEZ DÍAZ, Lex Nova, Valladolid, 2000, págs. 625-643.
- MIAJA DE LA MUELA, A., *Derecho Internacional Privado: Introducción y Parte General*, tomo I, 6.ª ed., Atlas, Madrid, 1972.
- MİYATAKE, T., «Taxation of non-residents entertainers in Japan», en *Taxation of Non-Resident Entertainers*, dirigido por: J. KILLIUS, de la serie: *IFA Congress Seminar Series*, vol. 20d, dirigida por: IFA, Kluwer Law International, La Haya, 1996, págs. 79-111.
- MORRISON, P., «US eliminates its treaty with the world», en *International Tax Review*, n.º 8, vol. 4, 1993, págs. 15-19.

- MURAI, T., «Interpretation of Tax Treaties in Japan», en *Interpretation of Tax Law and Treaties and Transfer Pricing in Japan and Germany*, dirigido por: K. VOGEL, de la serie: *On International Taxation*, n.º 20, dirigida por: Kluwer Law International, La Haya, 1998, págs. 111-117.
- NIBOYET, J. P., *Traité de Droit International Privé Français*, Tomo IV, Recueil Sirey, París, 1947.
- NITIKMAN, J., «The Meaning of "Permanent Establishment" in the 1981 US Model Income Tax Treaty: Part 1», en *International Tax Journal*, n.º 2, vol. 15, 1989, págs. 159-186.
- NÚÑEZ PÉREZ, G., «Hecho imponible. No sujeción y exención», en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, vol. I, dirigido por: Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, págs. 459-481.
- OCDE, «Les problèmes fiscaux liés aux activités internationales de location de main-d'œuvre», en *Tendances de la fiscalité internationale*, dirigido por: OCDE, Paris, 1985, págs. 31-60.
- OCDE, «Dérogação aux conventions fiscales», Informe aprobado por el Consejo el 2 de octubre de 1989.
- OCDE, «Cas Triangulares», Informe aprobado por el Consejo el 23 de julio de 1992.
- OCDE, «L'application du Modèle de Convention Fiscale de l'OCDE aux Sociétés des Persones», Informe aprobado por el Comité de Asuntos Fiscales el 20 de enero de 1999.
- OCDE, «Problèmes posés par l'article 14 du Modèle de Convention Fiscale de l'OCDE», Informe aprobado por el Comité de Asuntos fiscales el 27 de enero de 2000.
- PEDREIRA MENÉNDEZ, J., «La tributación de los derechos de imagen de los deportistas vinculados por relaciones laborales», en *Contabilidad y Tributación*, n.º 1, 2001, págs. 3-42.
- PIRES, M., *International Juridical Double Taxation of Income*, de la serie: *On international taxation*, n.º 11, dirigida por: Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer, 1989.
- PLAGNET, B., *Droit Fiscal International*, Litec, Paris, 1986.
- RIBES RIBES, A., *Convenios para evitar la doble imposición internacional: interpretación, procedimiento amistoso y arbitraje*, de la serie: Biblioteca de los Tributos, dirigida por R. CALVO ORTEGA, tomo 5, EDERSA, Madrid, 2003.
- ROXAN, I., «Judicial Overrides of Double Tax Conventions: The Case of a Permanent Establishment», en *Intertax*, n.º 11, vol. 25, 1997, págs. 367-378.
- SAINZ DE BUJANDA, F., «La interpretación, en Derecho Español, de los Tratados internacionales para evitar la doble imposición», en *RDF y HP*, núm. 38, 1960, págs. 273-294.
- SAINZ DE BUJANDA, F., *Hacienda y Derecho*, vol. I, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1962.
- SAINZ DE BUJANDA, F., *Hacienda y Derecho*, vol. II, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1962.

- SAINZ DE BUJANDA, F., *Hacienda y Derecho*, vol. III, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963.
- SAINZ DE BUJANDA, F., *Hacienda y Derecho*, vol. IV, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1966.
- SAINZ DE BUJANDA, F., *Sistema de Derecho Financiero*, Volumen 2.º, Tomo I, Facultad de Derecho, Madrid, 1985.
- SANDLER, D., *The taxation of international entertainers and athletes: all the world's a stage*, Kluwer Law International, The Hague, 1995.
- SANDLER, D., «Non resident entertainers and athletes - Taxing problems», en *Taxation of Non-Resident Entertainers*, dirigido por: J. KILLIUS, de la serie: *IFA Congress Seminar Series*, vol. 20d, dirigida por: IFA, Kluwer Law International, La Haya, 1996, págs. 3-24.
- SERRANO ANTÓN, F., «Los principios básicos de la fiscalidad internacional y los convenios para evitar la doble imposición: historia, tipos fines, estructura y aplicación», en *Fiscalidad Internacional*, dirigido por: F. SERRANO ANTÓN, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2001, págs. 87-126.
- SIMÓN ACOSTA, E., *El Derecho Financiero y la Ciencia Jurídica*, Ed. Studia Albornotiana, Zaragoza, 1985.
- SIMÓN ACOSTA, E., Voz «Poder Tributario», en *Enciclopedia Jurídica Básica*, vol. III, dirigido por: A. MONTOYA MELGAR, Civitas, Madrid, 1995, págs. 4.921-4.924.
- SIMÓN ACOSTA, E., *El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Aranzadi, Elcano, 1999.
- STOCKMANN, F., «Commentary to the artículo 17», en *On Double Taxation Conventions*, dirigido por: K. VOGEL, 3.ª ed., traducido al inglés por: J. MARIN y B. ELVIN, Kluwer Law International, Londres, 1997, págs. 965-996.
- Tax Treaty Interpretation*, dirigido por: LANG, M., Kluwer Law International, London, 2000.
- TIXIER, G., *Droit Fiscal International*, de la serie: *Que sais-je?*, n.º 2.306, dirigida por: P. ANGOULVENT, 1.ª ed., Presses Universitaires de France, Paris, 1986.
- TOVILLAS MORÁN, J. M., *Estudio del Modelo de Convenio sobre Renta y Patrimonio*, Marcial Pons, Madrid, 1996.
- TOVILLAS MORÁN, J. M., *El Tratamiento Tributario de los Derechos de Imagen*, Marcial Pons, Madrid, 2001.
- UCKMAR, V., «I trattati internazionali in materia tributaria», en *Il diritto tributario e le sue fonti*, de la serie: *Trattato di Diritto Tributario*, vol. I, Tomo II, dirigida por: A. AMATUCCI, E. GONZÁLEZ GARCÍA y W. SCHICK, CEDAM, Padova, 1994, págs. 727-763.
- UCKMAR, V., «Le convenzione contro le doppie imposizioni con riguardo all'America Latina», en *Diritto e pratica tributaria*, vol. LXVII, 1 II, parte I-2, 1996, págs. 1.179-1.209.
- VOGEL, K., «World-Wide Versus Source Taxation of Income - A Review and Reevaluation of Arguments», en *Influence of Tax Differentials on International Competitiveness: Proceeding of the VIIIth Munich Symposium on International Taxation*, dirigido por: AA.VV., Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer, 1990, págs. 115-166.

- VOGEL, K., «Il diritto tributario internazionale», en *Il diritto tributario e le sue fonti*, de la serie: *Trattato di Diritto Tributario*, vol. I, Tomo II, dirigida por: A. AMATUCCI, E. GONZÁLEZ GARCÍA y W. SCHICK, CEDAM, Padova, 1994, págs. 691-725.
- VOGEL, K.; SHANNON, H. A.; DOERNBERG, R. L. y VAN RAAD, K., *United States Income Tax Treaties*, Kluwer Law International, The Hague, 1995.
- VOGEL, K., «Introduction», en *On Double Taxation Conventions*, dirigido por: K. VOGEL, 3.ª ed., traducido al inglés por: J. MARIN y B. ELVIN, Kluwer Law International, Londres, 1997, págs. 1-76.
- VOGEL, K., «Commentary to the article 3», en *On Double Taxation Conventions*, dirigido por: K. VOGEL, 3.ª ed., traducido al inglés por: J. MARIN y B. ELVIN, Kluwer Law International, Londres, 1997, págs. 165-217.
- VOGEL, K., «Preface to Articles 6 to 22», en *On Double Taxation Conventions*, dirigido por: K. VOGEL, 3.ª ed., traducido al inglés por: J. MARIN y B. ELVIN, Kluwer Law International, Londres, 1997, págs. 357-365.
- VOGEL, K., «Commentary to the article 23», en *On Double Taxation Conventions*, dirigido por: K. VOGEL, 3.ª ed., traducido al inglés por: J. MARIN y B. ELVIN, Kluwer Law International, Londres, 1997, págs. 1.118-1.272.
- VOGEL, K., «Commentary to the article 1», en *On Double Taxation Conventions*, dirigido por: K. VOGEL, 3.ª ed., traducido al inglés por: J. MARIN y B. ELVIN, Kluwer Law International, Londres, 1997, págs. 83-136.
- WEIZMAN, L., «Denmark: Departure taxation - Treaty override? - Extraterritorial tax law?», en *European Taxation*, n.º 3, vol. 34, 1994, págs. 73-85.
- XAVIER, A., *Direito Tributário Internacional do Brasil*, Editora Resenha Tributária, São Paulo, 1977.
- XAVIER, A., «El problema de las calificaciones en derecho tributario internacional», en *RDF y HP*, n.º 225-226, 1993, págs. 663-695.