

TRIBUTACIÓN

**LA APLICACIÓN DE LOS CONVENIOS DE
DOBLE IMPOSICIÓN A LAS SOCIEDADES
PERSONALISTAS: EL INFORME DE
LA OCDE DE 1999**

**Núm.
49/2000**

CARLOS PALAO TABOADA

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad
Autónoma de Madrid*

Extracto:

ESTE artículo pretende esencialmente informar al lector del contenido del reciente e importante informe de la OCDE sobre la aplicación del Modelo de convenio de doble imposición sobre la renta y el patrimonio a las sociedades de personas, una de las cuestiones más difíciles que plantea el Derecho internacional tributario.

Sumario:

- I. Introducción.

- II. Derecho a los beneficios derivados del CDI.
 - A) El problema planteado.
 - B) Solución del informe.
 - C) Soluciones alternativas.
 - D) Otros problemas derivados de la interposición de la sociedad personalista.

- III. Problemas en el Estado de la residencia del preceptor de la renta.
 - A) Conflictos de calificación.
 - B) Conflictos sobre atribución de las rentas.

- IV. Conclusión.

I. INTRODUCCIÓN

A comienzos de 1999 el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE publicó un informe dedicado al análisis de los problemas que plantea la aplicación del Modelo de Convenio de doble imposición sobre la renta y el patrimonio (en lo sucesivo MC) a las sociedades personalistas ¹. Este documento amplía las limitadas referencias que el MC hacía a esta figura y, como consecuencia de su estudio, propone la adición de un nuevo párrafo al artículo 23A y modificaciones de considerable extensión en los comentarios a diversos artículos. Su importancia es, pues, evidente. La presente nota se propone informar al lector de los aspectos más sobresalientes del mencionado informe.

La figura objeto del informe se designa en su original inglés con la expresión «partnership», término que suele traducirse por «sociedad de personas». Se caracteriza, en efecto, por la responsabilidad ilimitada de todos o parte de los socios por las deudas sociales ².

Los problemas que plantea la aplicación de los convenios de doble imposición (CDI) a las sociedades personalistas pueden tener su origen en la discrepancia de los ordenamientos jurídicos implicados acerca de la clasificación de una determinada entidad de otro país en los tipos societarios del propio ordenamiento, pero en la mayoría de los casos la causa de dichos problemas será la diferencia de tratamiento de las sociedades de personas. Mientras que en algunos países el impuesto recae sobre la propia sociedad, la cual, por tanto, es considerada como sujeto independiente de los socios, en otros es a los socios a los que se aplica el impuesto por su parte en las rentas de la sociedad, es decir, se trata a ésta como «transparente» ³. El primero de estos tratamientos se da sobre

¹ El informe fue aprobado el 20 de enero de 1999 y lleva el siguiente título: *The Application of the OCDE Model Tax Convention to Partnerships*, y se publicó como número 6 de la serie «Issues in International Taxation» (ISBN 92-64-17077-4). Se trata del primer informe de un Grupo de Trabajo constituido por el Comité en 1993 para estudiar la aplicación del Modelo a las entidades distintas de las sociedades de capital (*non-corporate entities*) y en particular los *partnerships* o sociedades de personas y los *trusts*.

² El Anexo III del informe contiene una interesante lista por países de los distintos tipos de entidades con su traducción inglesa, que indica para cada uno de ellos cuáles de estos tipos se incluyen en el concepto de «partnership». En España son, como es obvio, las sociedades mercantiles colectiva y comanditaria, a las que se añade la sociedad civil.

³ Esta expresión se emplea aquí en un sentido en parte distinto del que tiene en nuestro Derecho interno, en el que, como es sabido, las sociedades sujetas al régimen de transparencia son sujetos pasivos del Impuesto de Sociedades. Por otra parte, dicho régimen se aplica a las sociedades de cualquier tipo, incluso las de capitales. La «transparencia» en el sentido utilizado en el texto equivale más bien al régimen de atribución de rentas (art. 10 LIRPF), aplicable, por lo que se refiere a las sociedades, únicamente a las civiles. En esta nota utilizaremos el término «transparente» en el mismo sentido que el informe.

todo en los ordenamientos jurídicos de los países latinos, muy generosos en la concesión de la personalidad jurídica, mientras que el segundo es más bien propio de los países anglosajones y germánicos, que niegan a las sociedades personalistas dicha personalidad. El ordenamiento español trata, como es sabido, a las sociedades de todas clases como entidades independientes de los socios, sometiénolas al Impuesto de Sociedades, con la única excepción de las civiles, a las que aplica el régimen de atribución de rentas.

El informe sistematiza su análisis distinguiendo entre los problemas que plantea la aplicación de los CDI por el Estado de la fuente de la renta y por el de la residencia. Este segundo será, en primer lugar el de la constitución de la sociedad, pero este Estado no tiene que coincidir necesariamente con el de la residencia de los socios, lo cual da lugar a casos «triangulares». Nos atenderemos a esta sistemática en nuestra exposición.

II. DERECHO A LOS BENEFICIOS DERIVADOS DEL CDI

A) El problema planteado.

Cuando el CDI otorga el poder exclusivo de imposición al Estado de la residencia obliga al Estado de la fuente de la renta a eximirla de imposición. Cuando, por el contrario, el CDI confiere también poder de imposición al Estado de la fuente, obliga a éste a gravarla en las condiciones y, en su caso, con los límites establecidos en el CDI, como sucede, según el MC, con relación a los dividendos y los intereses, y según algunos CDI celebrados por España también con los cánones. Sólo excepcionalmente el MC otorga el poder exclusivo al Estado de la fuente (arts. 8, 13, 19 y 22). Ahora bien, dicha obligación del Estado de la fuente tiene como presupuesto la existencia de una persona, residente en el otro Estado contratante, que tenga derecho a invocar el CDI en su favor, es decir, a los beneficios derivados del convenio.

El artículo 1 del MC de la OCDE dispone que el CDI «se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados Contratantes»⁴. Por consiguiente, la legitimación para invocar el CDI requiere la concurrencia de estos dos requisitos: ser persona y ser residente en uno de los dos Estados contratantes. Si fuese residente en ambos, la cuestión se resolvería por aplicación de las reglas del artículo 4(2) MC. Los conceptos de persona y residente se definen en los artículos 3 y 4 MC respectivamente. Su aplicación a las sociedades de personas puede plantear diversas cuestiones.

⁴ Adoptamos la traducción del MC-OCDE de 1977 publicada por el I.E.F. y realizada por J.M. DE LA VILLA GIL, J.R. FERNÁNDEZ PÉREZ y F. ZANCADA PEINADO, en la medida en que el texto correspondiente se haya conservado en el actual MC de 1992 y sus modificaciones posteriores.

Por lo que respecta al concepto de persona, cualidad que, como hemos visto, algunos ordenamientos jurídicos niegan a las sociedades personalistas, el informe sostiene que éstas deben considerarse personas de acuerdo con al apartado 1, *a*) del artículo 3⁵ en cuanto que o bien son una sociedad -aquí en el sentido de sociedad tratada a efectos fiscales como sujeto independiente (*cf.* el comentario del MC al artículo 3, párrafo 3)- o bien constituyen una «agrupación de personas»⁶.

El concepto de «residente de un Estado Contratante» se define por el apartado 1 del artículo 4 del MC, en lo aquí pertinente, como «toda persona que en virtud de la legislación de este Estado esté sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga». Es decir que para ser residente la persona tiene que estar sujeta por la tradicionalmente denominada obligación personal de contribuir, o sea de manera ilimitada, en el Estado de que se trate.

Ahora bien, en algunos casos puede no resultar claro si es la propia entidad la que está «sujeta a imposición» o son los socios quienes lo están, aunque la existencia de la sociedad se tome en consideración a ciertos efectos. El informe examina en particular dos supuestos. En el primero la renta se determina al nivel de la sociedad y luego se imputa a los socios, incluyéndose en la base imponible de éstos. En este caso, que coincide con el régimen originario de transparencia fiscal del ordenamiento tributario español, está claro, a juicio de los redactores del informe, que la sociedad no está en sí misma sujeta al impuesto. En el segundo supuesto el impuesto sobre la renta obtenida por la sociedad se liquida para cada uno de los socios teniendo en cuenta las restantes rentas de éstos y luego se agrega al nivel de la sociedad que se obliga a pagar la suma total. En este supuesto, los redactores del informe consideran que la liquidación a cargo de la sociedad es una mera técnica recaudatoria que no altera el hecho de que el impuesto se determina teniendo en cuenta las circunstancias personales de los socios, y que, por tanto, tampoco en este caso la sociedad esta sujeta a imposición a efectos de su posible condición de residente.

El criterio decisivo es, pues, si la cuantía del impuesto que grava la renta de la sociedad de personas se determina en función de las características personales de los socios; en caso afirmativo debe considerarse que la sociedad misma no está sujeta al impuesto. Francia ha formulado una reserva al informe en este punto, por estimar insuficiente el criterio expuesto. En opinión de este país, su aplicación es probable que lleve a incluir a algunos Estados entre los que tratan a las sociedades personalistas como transparentes, mientras que su legislación interna las considera sujetas a imposición, y considerarlas como no residentes, como sería el caso de la propia Francia. No parece, en cambio, que tal cosa pueda suceder en España.

⁵ Dice así: «A los efectos del presente Convenio, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente: *a*) el término "persona" comprende las personas físicas, las sociedades y cualquier otra agrupación de personas».

⁶ Un nuevo párrafo 10.1 que se añade al comentario al art. 3 del MC aclara que la mención separada de las sociedades de personas junto a las personas jurídicas en la definición del término «nacional» del apartado 1, *f*) de dicho artículo no se contradice con la consideración de dichas sociedades como «personas» de acuerdo con el apartado 1, *a*).

La aplicación de los requisitos necesarios para acogerse a los beneficios derivados del CDI, que acabamos de exponer, plantea problemas especialmente agudos cuando los dos Estados parte del convenio mantienen diferentes posturas con relación al tratamiento fiscal de las sociedades personalistas. Esto es lo que sucede cuando en el Estado de la constitución de la sociedad ésta es considerada sujeto pasivo del impuesto con separación respecto de los socios, mientras que en el Estado de la fuente dicha sociedad es tratada como transparente⁷. En tal situación este segundo Estado podría sostener que, de conformidad con su ordenamiento interno, lo relevante es la situación de los socios, no la de la sociedad. Es posible que dichos socios carezcan de legitimación a estos efectos, por ejemplo por no ser residentes en el primer Estado. La aplicación del principio de identidad de los sujetos conduciría también a rechazar la aplicación a la sociedad de los beneficios del CDI. La legitimación de la sociedad resultaría en tal caso vacía de contenido. Semejante interpretación del CDI sería contraria a su finalidad, y por ello la doctrina había propuesto como solución de este caso que la legitimación de la sociedad a efectos del CDI se traspasara a los socios⁸.

Un supuesto algo más complicado («triangular») propuesto por el informe (ejemplo 2, pág. 19) es el siguiente: La sociedad personalista P (de «partnership») constituida en el Estado P obtiene una renta (interés) del Estado F (fuente) y sus dos socios A y B son residentes en el Estado R (residencia). Todos estos Estados tratan a la sociedad como transparente. La solución anterior conduce a estimar que A y B están sujetos a imposición en el Estado R y, en consecuencia, legitimados para invocar el CDI F-R. La sociedad P no podría, por el contrario, invocar el CDI F-P, puesto que al no estar sujeta a imposición en P no es residente en dicho Estado.

Véase ahora el mismo supuesto anterior en el que únicamente se cambia el tratamiento de la sociedad en el Estado R, que ahora pasa a ser considerada como sujeto independiente. En consecuencia, R no asigna la renta a los socios A y B, sino a la sociedad, que no es residente de ese Estado y, por tanto, no puede acogerse al CDI F-R. A su vez, P tampoco podría invocar en su favor el CDI entre su Estado de residencia P y F, puesto que al no ser sujeto pasivo no es residente en dicho Estado. En conclusión, el Estado de la fuente F podría gravar la renta originada en su territorio sin restricciones⁹. Véanse los ejemplos 3 de la página 20 y 7 de la página 27 del informe.

Considérese, por último, el siguiente ejemplo (basado en el número 8 del informe) en el que el anterior se modifica en el sentido de que tanto el Estado R como el P tratan a la sociedad como sujeto pasivo independiente. En esta situación, la sociedad personalista, sujeto pasivo en P y por

⁷ VOGEL, K., *Doppelbesteuerungsabkommen-Kommentar*, 3ª ed., Beck, Munich, 1966, art. 1, núm. marg. 24, afirma que ésta es la situación verdaderamente difícil y en consecuencia más controvertida. Citaremos en adelante esta obra, de la que existe una traducción al inglés en ed. Kluwer, como VOGEL, DBA.

⁸ VOGEL, DBA, art. 1, n.m. 24b.

⁹ VOGEL, DBA, art. 1, n.m. 25 trata de evitar esta conclusión mediante una interpretación del artículo 4 del MC según la cual éste remite a los caracteres que según el Derecho interno del Estado de la sede de la sociedad determinan el deber ilimitado de contribuir (entre nosotros «obligación personal»), aunque la entidad no sea sujeto debido al tratamiento como transparente. La entidad debe considerarse residente cuando reúne las características que determinarían que su obligación tributaria, de existir, fuera ilimitada. Aplicando esta teoría al supuesto del texto, P sería residente en su Estado de constitución o sede y, por tanto, podría invocar el CDI entre dicho Estado y F.

tanto residente en este Estado, estaría legitimada para acogerse al CDI F-P. En consecuencia, el Estado F vería su poder de imposición sobre la renta procedente de su territorio limitado por el CDI. Por el contrario, los socios A y B, no considerados sujetos pasivos en R, no podrían acogerse al CDI F-R.

B) Solución del informe.

La solución que el informe da a los anteriores supuestos se inspira en la opinión doctrinal antes mencionada: cuando la sociedad de personas no es tratada como entidad separada en el Estado de la residencia o constitución, en la medida en que la renta afluye a los socios a través de la sociedad transparente se considera que éstos pueden acogerse a los beneficios de los CDI celebrados por sus Estados de residencia. Esta doctrina se formula en nuevos párrafos de análogo contenido añadidos a los comentarios a los artículos 1 y 4 del MC (párrafos 5 y 8.2, respectivamente). Los redactores del informe consideran que esta interpretación tiene encaje en el texto actual del articulado del MC. Una forma de justificar esta adecuación al MC es considerar «implícito en el convenio el principio de que el Estado de la fuente, al aplicar el CDI en los casos en los que interviene una sociedad de personas, debe tomar en consideración, como parte del contexto de hecho en el que ha de aplicarse el convenio, la manera en que una renta originada en su jurisdicción es tratada en la jurisdicción del contribuyente que reclama como residente los beneficios del convenio» (párrafo 53 del informe)¹⁰. Otra es basarse en las normas de distribución (del poder de imposición entre los Estados signatarios) del CDI y atender a quién es en cada caso el beneficiario efectivo de las rentas correspondientes: la sociedad cuando es considerada en sí misma sujeto de la imposición; los socios en el caso de que sea tratada como entidad transparente (párrafo 54).

Podría pensarse que la doctrina anterior se opone a la norma del apartado 2 del artículo 3 del MC, según la cual para la aplicación del convenio por un Estado contratante cualquier expresión no contenida en él tendrá, a menos que del contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que se le atribuya por la legislación de dicho Estado relativa a los impuestos que son objeto del convenio. En efecto, si bien, por ejemplo, el Estado de la fuente considera a la sociedad sujeto pasivo, la solución propuesta por el informe le obliga, no obstante, a aceptar la calificación como transparente del Estado de la residencia.

Sin embargo, el informe (párrafo 64) desecha esta objeción por considerar que el tratamiento de la sociedad en el Estado de la constitución de ésta forma parte de los hechos sobre la base de los cuales debe aplicarse el CDI. Al referirse a este tratamiento, el Estado de la fuente no adopta

¹⁰ En consecuencia no es del todo exacta la afirmación de J. SCHAFFNER («The OECD Report on the Application of Tax Treaties to Partnerships», en *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 54, 2000, págs 218 y sigs. -pág. 219) de que «la conclusión más importante del informe es que el país de constitución de la sociedad de personas determina si ésta es o no transparente a efectos fiscales». Esto es cierto en lo que respecta a las relaciones entre dicho país y el de la fuente; pero en las relaciones entre el Estado de la residencia de los socios y el de la fuente lo relevante es el tratamiento que el primero dé a la sociedad.

una determinada interpretación de los términos del convenio sentada por el Estado de la constitución, sino que toma en cuenta simplemente hechos que son presupuesto de la aplicación de dichos términos.

Es de señalar que en todos estos casos resulta indiferente el tratamiento que el Estado de la fuente de la renta dé a las sociedades de personas (*cf.* párrafos 70 y 72 del informe). Por otro lado, el Estado de la fuente tiene derecho a cerciorarse de que la persona que invoca frente a él los beneficios del CDI tiene efectivamente derecho a ellos y, por tanto, a rehusar su concesión cuando no pueda obtener la necesaria información; por ejemplo, cuando la sociedad esté constituida en un paraíso fiscal (*cf.* párrafos 50 y 78 del informe).

Una situación especial analizada en el informe (párrafos 73 y siguientes) se da con los mismos hechos de los ejemplos anteriores, salvo que el Estado R de la residencia de los socios trata a la sociedad como transparente mientras que el Estado P de constitución de ésta la considera sujeto pasivo en sí misma. Por aplicación de los principios anteriores, los socios estarían legitimados para invocar en su favor el CDI R-F, y por otra parte la sociedad lo estaría también con relación al CDI P-F. Habría, pues, una doble legitimación para la aplicación de los beneficios del CDI. En esta situación, y suponiendo que la renta sea un dividendo o un interés respecto de la cual el CDI otorga al Estado de la fuente F un poder de imposición limitado, éste cumpliría con sus compromisos, a juicio del Comité Fiscal de la OCDE, aplicando el impuesto más bajo de los permitidos por los dos CDI.

C) Soluciones alternativas.

El informe consideró (párrafo 43 y siguientes) la disposición contenida en los CDI celebrados por algunos países según la cual las sociedades personalistas transparentes a efectos fiscales se consideran no obstante residentes en la medida en que su renta es gravada por dicho Estado en la cabeza de los socios. Esto último puede suceder sea porque éstos son residentes sea porque, no siendo residentes, se les imputa la renta obtenida por la sociedad a través de un establecimiento permanente en el Estado de la constitución de la sociedad. El ejemplo de norma de esta clase que cita el informe es la contenida en el Protocolo del CDI Alemania-Italia a tenor de la cual «una sociedad de personas se considera residente en un Estado Contratante en el sentido del párrafo 1 del artículo 4 cuando haya sido establecido de conformidad con la legislación de dicho Estado o el objeto principal de sus actividades se halle en dicho Estado. Sin embargo, las limitaciones del derecho a la imposición del otro Estado Contratante establecidas en los artículos 6 a 23 únicamente son aplicables en la medida en que la renta procedente de dicho Estado o el capital situado en él está sujeto a imposición en el primer Estado».

Si bien el informe tiene presentes las razones que justifican la norma anterior, entre otras la de evitar los problemas administrativos que entraña la prueba por parte de los socios de su derecho a acogerse al CDI, dicho documento señala algunas dificultades que plantea su aplicación. Menciona en particular lo difícil que puede resultar determinar cuándo una renta es atribuible a un estableci-

miento permanente en el Estado de constitución de la sociedad y que esta atribución da lugar a que se aproveche de los beneficios del CDI el socio residente en un tercer Estado en el que la existencia de un establecimiento permanente directo no daría lugar a tales beneficios. En vista de ello el Comité estima que este planteamiento no justifica la elaboración de una propuesta alternativa.

En sus reservas al informe Alemania responde a las anteriores críticas alegando que la norma persigue precisamente evitar el tener que atribuir la renta a cada uno de los socios y sostiene que no existe una regla que obligue a tratar la renta atribuible al socio de un tercer Estado igual que la atribuible a un establecimiento permanente.

El CDI Alemania-España contiene en el apartado 4 del artículo 4 la siguiente disposición relativa al tratamiento de las sociedades personalistas: «A los efectos de los artículos 5 a 22, los socios de las sociedades de personas, en lo que concierne a la imposición de las rentas que procedan de dichas sociedades o del patrimonio que posean por medio de las mismas, se considerarán residentes del Estado contratante en que se encuentre la sede de dirección efectiva de la sociedad. Estas rentas o patrimonio, en cuanto no estén sujetos a imposición en este último Estado podrán ser gravados en el otro Estado». A diferencia de la norma contemplada por el informe, la transcrita (incluida también en el CDI Alemania-Portugal) otorga la cualidad de residentes a efectos del convenio no a la sociedad carente de personalidad sino a los socios, con independencia de cuál sea la efectiva residencia de éstos.

D) Otros problemas derivados de la interposición de la sociedad personalista.

El informe acepta el principio según el cual cuando la sociedad de personas es tratada como transparente a efectos fiscales la renta imputada a los socios conserva la misma naturaleza que tenía respecto a la sociedad, es decir, el mismo principio que adopta el artículo 10.2 LIRPF para el régimen de atribución de rentas (*cf.* párrafos 42 y 79 del informe). Sin embargo, el hecho de que la renta se obtenga a través de la sociedad puede plantear problemas en algunos casos que estudia el informe.

El primero de ellos se refiere a la aplicación del plazo de doce meses que, de conformidad con el artículo 5.3 del MC (concordante en este punto con la legislación interna española, art. 12.1, *a*), pfo. 3º de la Ley 41/1998, del Impuesto sobre la renta de no residentes), determina que las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración lo rebase constituyan un establecimiento permanente. En el supuesto de que dos empresas se asocien para la realización de una obra se plantea la cuestión de si los periodos que dura la actividad de cada una se agregan o no a efectos de la norma anterior. La respuesta afirmativa del informe parece que se basa en la teoría de que cada uno de los socios actúa como representante (*agent*) de la sociedad (véase el enunciado del ejemplo 11 de la página 32). El documento añade que esta tesis no vale cuando la relación entre los socios es «meramente» una unión temporal (*joint venture*) o un consorcio, por entender seguramente que en estas figuras el vínculo entre los socios es menos firme o duradero (aunque en el ejemplo citado la sociedad se constituye precisamente para la realización de la obra conjunta). Es claro que en estos casos pueden plantearse difíciles problemas de distinción.

La segunda cuestión se ilustra mediante el siguiente supuesto (ejemplo 12, pág. 33): la sociedad de personas P, constituida en el Estado P tiene una base fija en el Estado R, en el que reside el socio B, mientras que el socio A es residente en P. Ambos socios han acordado repartirse las ganancias por igual. La sociedad P obtiene en el ejercicio considerado unos beneficios de 1.500.000, de los cuales 1.000.000 son atribuibles a los servicios prestados por B a través de la base fija en R. Los restantes 500.000 son atribuibles a los servicios prestados por A en el Estado B. Los dos Estados tratan a la sociedad como transparente.

Si bien, según el informe, la base fija lo es tanto de A como de B (y lo mismo, dice, valdría para un establecimiento permanente ¹¹), la cuestión que se plantea es la distribución de los rendimientos obtenidos por medio de ella. Algunos miembros del Comité sostuvieron la opinión de que el artículo 14 del MC, que se refiere a que la base fija se destina al «ejercicio de sus actividades», debe interpretarse en el sentido de que éstas son las personales de cada socio y, en consecuencia, no se pueden «transparentar» a los demás, por lo que el -Estado R no podría gravar al socio A por su parte de la renta obtenida a través de la base fija (500.000) ¹². La posición mayoritaria fue, sin embargo, que la actividad de la sociedad a través de la base fija debía atribuirse también a A y, en consecuencia, el Estado R estaría autorizado como Estado de la fuente para someter a imposición a ambos socios A y B por su parte de la renta obtenida por medio de la base fija. Dicho Estado tendría además, en cuanto Estado de la residencia de B a gravar la restante renta de éste proveniente de la sociedad; es decir, la obtenida por ésta en P. El informe reconoce, sin embargo, que los casos de la realidad rara vez son tan simples como el del ejemplo.

Por último, el informe mantiene que en el caso de sociedades personalistas transparentes, el requisito que exige el apartado 2, b) del artículo 15 del MC de que la retribución sea pagada por un empleador no residente en el Estado en el que se realiza el trabajo dependiente se refiera a los socios ¹³.

¹¹ En realidad la distinción entre establecimiento permanente y base fija ha sido eliminada del MC de la OCDE por un nuevo informe del Comité Fiscal de este organismo titulado *Issues Related to Article 14 of the OECD Model Tax Convention*, publicado en enero de 2000 (*Issues in International Taxation*, núm. 7), que propone la supresión del artículo 14 del MC.

¹² El informe no indica la cuantía de la renta que sería atribuible a B para su imposición en R. Si se tiene en cuenta la existencia de la sociedad transparente y se aplican los acuerdos de reparto de beneficios entre los socios, dicha cuantía sería únicamente la mitad de la renta obtenida en R. El gravamen de toda la obtenida por los servicios directamente prestados por B a través de la base fija significaría prescindir por completo de la existencia de la sociedad.

¹³ El apartado 1 del art. 15 del MC otorga el poder exclusivo de imposición sobre las rentas del trabajo dependiente al Estado de la residencia, salvo el caso de que el trabajo se preste en el otro Estado, en cuyo caso es éste el que tiene dicho poder. El apartado 2, sin embargo, devuelve el poder tributario al Estado de la residencia cuando el trabajo sea meramente temporal y concorra el requisito al que se alude en el texto. Alemania formuló una reserva a esta posición del informe por considerar que, puesto que la sociedad de personas puede ser empleador, bastaría con entender que tiene su residencia allí donde de tener personalidad hubiera estado sometida a imposición en virtud de alguno de los criterios del artículo 4 MC. Recuérdese la opinión de VOGEL mencionada más atrás, nota 9.

III. PROBLEMAS EN EL ESTADO DE LA RESIDENCIA DEL PRECEPTOR DE LA RENTA

En la estructura de los CDI corresponde al Estado de la residencia adoptar las medidas destinadas a evitar la doble imposición previstas en el artículo 23 del MC cuando el convenio atribuye poder de imposición al Estado de la fuente. La presencia de sociedades de personas puede plantear al Estado de la residencia, con ocasión de la aplicación del citado artículo, determinados problemas, que el informe clasifica en conflictos de calificación y conflictos de atribución de la renta.

A) Conflictos de calificación.

Los conflictos de calificación¹⁴ consisten en que los Estados contratantes atribuyen distinta naturaleza a la renta de que se trate y, en consecuencia, le aplican diversas normas de distribución del CDI, lo cual puede dar lugar a una doble imposición o a una no-imposición total o parcial. A veces, y estos son los casos de los que se ocupa el informe de la OCDE, el origen de esta disparidad de calificación radica en el distinto tratamiento de las sociedades de personas. Por ejemplo, para un Estado que trate a las sociedades de personas como sujetos independientes la retribución de un préstamo hecho a una de ellas por un socio sería un interés, mientras que si el otro Estado contratante las trata, por el contrario, como transparentes, puede considerar tal retribución como distribución de beneficio no deducible.

El criterio adoptado por el informe para resolver los conflictos de calificaciones se funda en el principio fundamental según el cual la imposición de los Estados se basa en su Derecho interno y los CDI solamente limitan el poder de imposición resultante de éste. Para el Estado de la fuente las restricciones resultan de las normas de distribución (arts. 6 a 21) del convenio, mientras que para el de la residencia, la limitación deriva fundamentalmente del artículo 23. Éste le obliga a aplicar la medida para evitar la doble imposición de acuerdo con el método adoptado en el CDI siempre que la renta pueda ser sometida a imposición en el Estado de la fuente «de acuerdo con las disposiciones del presente Convenio». El informe hace mucho hincapié en esta frase: siempre que, debido a diferencias entre los Derechos internos de los Estados de la fuente y de la residencia el primero aplique a una determinada renta normas del CDI distintas de las que hubiera aplicado el segundo dicha

¹⁴ La utilización en este contexto del término «calificación», que es habitual, es criticada por VOGEL (DBA, Introducción, nn.mm. 89 y sigs.). Señala este autor que el problema que se plantea en Derecho internacional tributario es muy distinto del propio del Derecho internacional privado, del que proviene la expresión, en cuanto las normas de distribución de los CDI no son normas de colisión como las del Derecho internacional privado: no regulan cuál de los ordenamientos en conflicto ha de ser aplicado. Sin embargo, aceptando este uso impropio considera este autor que la expresión «problema de calificación» debe reservarse para aquellos casos en los que un convenio recoge expresiones del Derecho interno de los Estados contratantes que pueden ser diversamente interpretadas por uno y otro Estado. No es, por el contrario, un problema de calificaciones el consistente en determinar en cuál de las categorías del Derecho interno encaja una figura jurídica extranjera; por ejemplo, en qué tipo societario del Derecho español tiene cabida una entidad constituida con arreglo a otro ordenamiento jurídico. Algunos autores aplican a esta operación la denominación de «sustitución» (LEWALD y NEUHAUS, *cits. por VOGEL*, n.m. 91). El Tribunal Financiero Federal alemán (*Bundesfinanzhof*) se refiere a ella como «clasificación» (*Einordnung*).

renta es gravada, no obstante, con arreglo a las disposiciones del convenio, interpretado en este caso con arreglo al Derecho interno del Estado de la fuente. En tal caso, de acuerdo con el artículo 23 del MC, el Estado de la residencia debe aplicar la medida destinada a evitar la doble imposición a pesar del conflicto de calificación resultante de las diferencias en el Derecho interno (párrafo 105 del informe).

Es necesario, sin embargo, distinguir del anterior otros tipos de conflictos. En primer lugar, los originados por distinta interpretación de los hechos o de las normas del CDI; por ejemplo, los que derivan de una discrepancia acerca de la existencia de una base fija o establecimiento permanente o de la interpretación de la expresión «bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente», contenida en el apartado 2 del artículo 13 MC, de la que depende que tales bienes puedan ser sometidos a imposición por el Estado del establecimiento. El informe sugiere que para resolver estos conflictos, que no proceden de diferencias entre los Derechos internos de los Estados contratantes, éstos recurran al procedimiento amistoso del artículo 25 del MC.

Por el contrario, cuando el Estado de la fuente considere que, de acuerdo con su Derecho interno, no puede someter a imposición una renta, el de la fuente debe aceptar esta decisión y (*a sensu contrario*) concluir que no está obligado por el artículo 23 a eximir dicha renta. De este modo se evita la doble no-imposición que en otro caso se produciría¹⁵. El Comité Fiscal de la OCDE ha considerado oportuno aclararlo por medio de un nuevo apartado 4 que propone añadir al artículo 23A del MC (método de exención) del tenor siguiente¹⁶: «Lo dispuesto en el párrafo 1 no será aplicable a la renta obtenida o el patrimonio poseído por el residente de un Estado Contratante cuando el otro Estado Contratante aplique las disposiciones del presente Convenio para eximir de imposición a dicha renta o patrimonio o aplique a dicha renta las disposiciones del párrafo 2 de los artículos 10 u 11».

La norma anterior recuerda a la cláusula denominada «subject-to-tax», según la cual los beneficios del CDI se subordinan a la imposición de la renta en el Estado de la fuente. Ésta es, sin embargo, una disposición tendente a luchar contra construcciones elaboradas con fines de elusión fiscal (*cf.* comentarios al art.1 del MC, párrafo 17). Por el contrario, el nuevo apartado pretende únicamente evitar la doble desgravación producida por la aplicación del CDI a legislaciones internas discrepantes de los Estados contratantes; es decir, en casos en los que la no imposición en el Estado de la fuente es consecuencia de la aplicación de las disposiciones del convenio. La nueva norma no se aplicaría en el caso de que, si bien el Estado de la fuente considera que de acuerdo con el CDI puede someter a imposición la renta o el patrimonio en cuestión, no lo hace por no existir el impuesto correspondiente en su ordenamiento interno.

¹⁵ La posibilidad de doble no-imposición ya había sido señalada por los comentaristas como una posible consecuencia del principio del derecho del Estado de la aplicación del Derecho («lex fori»). Precisamente para evitarla se propone (por AVERY JONES) el principio del Estado de la fuente, que en definitiva es en lo que consiste la propuesta del informe. A este criterio se le objeta que favorece al Estado que tenga una definición más comprensiva. Sobre todo ello *cf.* VOGEL, DBA, Introducción, nn.mm. 97a y 98.

¹⁶ La traducción es nuestra.

B) Conflictos sobre atribución de las rentas.

La consideración por los Estados contratantes de las sociedades de personas como sujetos independientes o como fiscalmente transparentes condiciona decisivamente, como es obvio, la atribución de la renta obtenida por o a través de la sociedad, es decir, la determinación del sujeto al que se considera titular de la renta. El informe aborda este problema con un método casuístico.

El primer caso que se plantea se basa en los siguientes hechos: la sociedad de personas P está constituida en el Estado P, que la trata como entidad independiente. En el mismo Estado P es residente el socio A; el otro socio B es residente en el Estado R, que considera a las sociedades de personas transparentes. P percibe un canon en el Estado R no atribuible a un establecimiento permanente en dicho Estado. Además P tiene en el Estado P una oficina y por tanto un establecimiento permanente en dicho Estado.

Está claro, analiza el informe, que el Estado R no puede someter a imposición el canon originado en su territorio, ya que con arreglo al apartado 1 del artículo 12 del MC esa potestad corresponde exclusivamente al Estado de la residencia del preceptor, a no ser que el canon este vinculado a un establecimiento permanente en el Estado de la fuente, lo cual no es el caso. Ahora bien, la cuestión es si el Estado R puede gravar al socio B residente en su territorio por su parte en la renta de la sociedad.

Algunos delegados en el Comité Fiscal rechazaron esta posibilidad invocando la norma antes citada. En su opinión, tal imposición únicamente podría fundarse en normas sobre las denominadas «controlled foreign corporations» (CFC), es decir, la figura que en nuestro ordenamiento se denomina «transparencia fiscal internacional», o bien en la llamada «saving clause» que caracteriza a los CDI celebrados por los Estados Unidos (*cf.* art. 1.3 del CDI España-Estados Unidos), según la cual los Estados contratantes pueden someter a imposición sus residentes o nacionales como si el convenio no existiera.

Sin embargo, la mayoría estimó que el artículo 12 del MC no afecta a la imposición basada en la residencia, sino únicamente a la basada en la fuente. Cabe pensar que a efectos de la imposición en el Estado R el socio B ha recibido un pago de su parte de los cánones, por lo cual no es aplicable el artículo 12 del MC, que se refiere solamente a los cánones originados en un Estado y pagados a un residente del otro Estado. En consecuencia el informe propone la adición de un nuevo párrafo (el 6.1) en este sentido al comentario al artículo 1. Por otra parte, el Estado R debe aplicar al socio B la norma del artículo 23 del MC, sin que tenga relevancia a estos efectos, aclara el informe, que la sociedad P tenga un establecimiento permanente en el Estado P -que, desde la perspectiva del Estado R, que no considera a la sociedad como sujeto independiente, y, por tanto, como no residente en P, limitaría la imposición en P a la renta del establecimiento. En efecto, de acuerdo con los principios expuestos más atrás, el Estado P, al gravar a P como residente ha actuado de conformidad con las normas del CDI, lo que obliga al Estado R a aplicar en consecuencia el artículo 23 del MC.

El segundo caso propuesto por el informe es similar al anterior, pero el canon en lugar de proceder del Estado R proviene del propio Estado P (y no es imputable a un establecimiento permanente en P) y los dos socios A y B son residentes en R. Para el Estado P la sociedad es un residente sometido a imposición como tal en dicho Estado. El artículo 12 del MC no sería aplicable puesto que el

canon se paga a un residente del mismo Estado. Por su parte, el Estado R, que trata a la sociedad como transparente y, en consecuencia atribuye su renta a los socios, grava a éstos como residentes en su territorio. El resultado es que, como consecuencia de la distinta asignación de la renta en los dos Estados contratantes, se produce una doble imposición.

La opinión mayoritaria en el Comité fue que no obstante el principio mantenido en el informe según el cual el Estado de la fuente debe tomar en consideración el tratamiento de la sociedad en el Estado de la residencia de los socios, en esta situación el CDI P-R no limitaría el poder de imposición del Estado P. De acuerdo con dicha opinión, desde la perspectiva de P la cuestión es puramente interna de este Estado, que grava la renta interna de un residente. Su derecho a someter a imposición a sus residentes no puede verse limitado por el hecho de que la diversa asignación de la renta por ambos Estados origine una doble imposición. No obstante, algunos delegados sostuvieron que el Estado P estaba obligado a aplicar el artículo 12 del MC y eximir la renta percibida por los socios (párrafos 131 y 132 del informe).

El tercer supuesto planteado por el informe presenta los siguientes hechos: en el año 1 la sociedad personalista P, constituida en el Estado P y con un establecimiento permanente en éste, obtiene un beneficio de 1.000.000. En el año 2 P distribuye a A, residente en el Estado R, su parte en dichos beneficios (300.000). El Estado P trata a la sociedad como persona independiente sometiendo sus beneficios en el año 1 a un impuesto del 40%. El mismo Estado P, calificando la distribución de 300.000 a A como un dividendo, la somete a una retención del 10%. Por el contrario, el Estado R, que considera a la sociedad como transparente, grava en el año 1 la parte del socio A en los beneficios de P (500.000); mientras que para dicho Estado la distribución en el año 2 carecería de efectos fiscales.

El informe analiza del siguiente modo los desajustes que se producen entre las legislaciones tributarias de los Estados P y R:

- P grava dos hechos distintos: la obtención de los beneficios y su distribución mientras que R grava solamente la obtención;
- P grava la distribución en el año 2, en cambio R aplica su impuesto en el año 1;
- El impuesto de P recae sobre la sociedad, en tanto que el de R lo hace sobre el socio.

Tales desajustes originan los siguientes problemas: primero, determinar si R debe conceder un crédito por el impuesto de P sobre la distribución. El informe observa que este problema se suscita tanto si R aplica el método de exención como el de imputación dado que, tratándose de acuerdo con el Derecho interno de P de un dividendo sujeto a una imposición limitada en el Estado de la fuente, el Estado de la residencia debe conceder en ambos casos un crédito contra su propio impuesto (apartado 2 del artículo 23A y apartado 1 del artículo 23B del MC). Sin embargo, no existe ningún impuesto en R al que imputar el impuesto de P sobre la distribución, que no es gravada por ese Estado.

Según el informe (*cf.* párrafo 137), hay que distinguir claramente entre la obtención de los beneficios sociales y su distribución. Si el Estado R adopta el método de exención, debe eximir la realización de los beneficios en el año 1, y no puede gravarlos cuando se distribuyen en el año 2 por-

que no se lo permite su Derecho interno. Si, por el contrario, el método que utiliza es el de imputación, no está obligado a conceder un crédito por el impuesto pagado en P por la distribución contra su propio impuesto devengado por la obtención de la renta ¹⁷. En cuanto al segundo problema, el desajuste temporal, el informe considera que no se plantea en el caso propuesto desde el momento en que no existe doble imposición sobre la distribución de los beneficios.

Partiendo de la distinción entre producción y distribución de la renta, la doble imposición se produce porque ambos Estados gravan la misma renta (los beneficios obtenidos por la sociedad) pero en cabeza de dos sujetos distintos. Este problema, tercero de los que el informe identifica en el supuesto analizado, se plantea únicamente cuando el Estado R adopta el método de imputación. Se trata de una doble imposición económica, acerca de la cual la posición del MC había sido hasta el momento renunciar a su eliminación, remitiendo para ello a negociaciones bilaterales entre los Estados ¹⁸. Sin embargo, en este caso el informe toma postura para afirmar que el Estado R debe conceder crédito por el impuesto exigido a la sociedad en P, tesis que justifica con el argumento de que dado que dicho Estado «hace fluir» la renta hacia los socios a través de la sociedad a efectos de someterlos a imposición, por coherencia debe hacer lo mismo con el impuesto pagado por la sociedad a fin de eliminar la doble imposición causada por su imposición sobre los socios.

La doctrina del informe en este punto se recoge en tres nuevos párrafos (los números 69.1 a 69.3) del comentario del MC al artículo 23.

IV. CONCLUSIÓN

El informe que hemos tratado de resumir en las páginas precedentes representa un notable esfuerzo por introducir mayor claridad en uno de los aspectos más complejos del Derecho internacional tributario y, dada la autoridad de la OCDE en este ámbito, será un imprescindible punto de referencia en el futuro. SCHAFFNER ¹⁹ lo califica como «un intento prudente de clarificar el status internacional de las sociedades personalistas. Diversas partes del informe reflejan compromisos bien equilibrados». Añade, no obstante, que «la OCDE no parece, sin embargo, excesivamente optimista ya que afirma (núm. 47 [del informe]) que "las soluciones desarrolladas en este informe no excluyen la posibilidad de que los Estados miembros, en sus relaciones bilaterales, desarrollen soluciones diferentes a los problemas de la doble imposición que pueden surgir en relación con las sociedades personalistas". Esta afirmación puede ser contraria a la clara recomendación contenida en la Introducción al Modelo de la OCDE (párrafo 3), en la que la OCDE pide a los Estados miembros que se ajusten al Modelo de la OCDE tal como es interpretado por sus comentarios y a las autoridades fiscales que sigan a éstos al aplicar e interpretar los convenios fiscales».

¹⁷ SCHAFFNER, *op. cit.* (nota 10), pág. 225 afirma que esta solución si bien no es satisfactoria es comprensible desde una perspectiva práctica, ya que de otra manera el Estado de la residencia de los socios podría tener que seguir la pista a los beneficios distribuidos por las sociedades de personas durante un periodo de varios años y seguidamente ajustar su liquidación originaria devolviendo parte del impuesto inicialmente cobrado a los socios residentes en su territorio.

¹⁸ *Cfr.* comentarios del MC a los artículos 10, párrafo 56, y 23, párrafo 2, y VOGEL, DBA, Introducción, n.m. 3.

¹⁹ *Op. cit.*, pág. 226.

Las críticas más severas al informe son las contenidas en las reservas de determinados países. Además de Francia y Alemania, ya mencionadas, formularon reservas los Países Bajos, Portugal y Suiza. Los Países Bajos señalan que «las conclusiones sobre el tratamiento de las sociedades de personas en las diversas situaciones descritas en el informe son presentadas como interpretaciones de los artículos pertinentes del Modelo de Convenio. Dudamos que pueda afirmarse que estas conclusiones específicas se derivan plena y directamente de la intención original que subyace a los respectivos artículos. También nos parece que las conclusiones y los razonamientos que conducen a ellas no son del todo coherentes entre sí. Es más, no estamos seguros de que fuese posible aplicar plenamente las conclusiones bajo el Derecho interno de los Países Bajos. Algunas conclusiones pueden requerir la adaptación de normas internas (p. ej. la exención de los dividendos de participaciones significativas) no establecidas por tratados fiscales. Finalmente, señalamos que el informe no ofrece una solución general para todas las situaciones de doble imposición jurídica o económica o doble no-imposición que pueden surgir en el contexto de las sociedades personalistas». Considerando que en ausencia de las soluciones bilaterales previstas en el párrafo 47 del informe, al que alude también SCHAFFNER, prevalecerán las conclusiones del informe, los Países Bajos se reservan la facultad de decidir, en vista de las circunstancias de cada caso, si y en qué medida son aplicables las conclusiones del informe.

Portugal considera que las soluciones adoptadas en el informe deben incorporarse a disposiciones especiales aplicables solamente cuando se incorporen a los convenios fiscales. Por otro lado alude a problemas ocasionados por la redacción del nuevo apartado 4 del artículo 23A en relación con la del apartado 2 del mismo artículo, si bien no especifica cuáles son estos problemas. Quizá piensan los delegados portugueses que mientras que el apartado 4 excluye, como hemos visto, la aplicación de la exención prevista en el apartado 1 no sólo cuando el Estado de la fuente no ha sometido a imposición la renta de que se trate, sino también cuando le ha aplicado la imposición limitada de los artículos 10 y 11, el apartado 2 dispone que en este último caso se aplique el método de imputación, no la exención prevista en el apartado 1.

Suiza, por su parte, critica la doctrina del informe acerca de la aplicación del artículo 23 del MC, plasmada en el nuevo párrafo 32 del comentario a dicho artículo, de la que afirma que, si bien es útil para evitar la doble imposición, entraña el peligro de que el Estado de la residencia se convierta en dependiente del de la fuente: si el Estado de la fuente modifica su legislación interna para ampliar su poder de imposición, el Estado de la residencia tiene que aceptarlo. En vista de ello Suiza limita el alcance de las reglas formuladas en el citado párrafo de los comentarios al artículo 23 al Derecho interno de ambos Estados vigente en el momento de la entrada en vigor del convenio; los problemas que surjan con posterioridad deberán resolverse mediante una revisión del convenio.

SCHAFFNER²⁰ piensa que tras el informe los Estados miembros de la OCDE pueden verse tentados de tratar a sus sociedades de personas como no transparentes a fin de ofrecerles la protección de los CDI con el Estado de la fuente e incrementar su recaudación fiscal, puesto que ya no será necesario atribuir renta a un establecimiento permanente de los socios. Resultaría así recomendable el sistema tradicional en los países latinos, el nuestro entre ellos. Sin embargo, tratar fiscalmente como sujeto independiente a una sociedad carente de personalidad jurídica a efectos jurídico-privados puede plantear dificultades, y no parece fácil modificar la legislación sustantiva en contra de hábitos de pensamiento arraigados.

²⁰ *Op. y loc. cit.*