

JOSÉ MARÍA TOVILLAS MORÁN

*Profesor de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Barcelona.*

Sumario:

- I. Ámbito personal.
- II. Ámbito objetivo.
- III. Ámbito temporal.
- IV. Ámbito territorial.
- V. Mecanismos para evitar la doble imposición internacional.

VI. Reparto de la potestad tributaria.

1. Rentas de bienes inmuebles (art. 6).
2. Beneficios empresariales (art. 7).
3. Beneficios del ejercicio de la navegación marítima o aérea (art. 8).
4. Rentas del capital mobiliario (dividendos, art. 10, intereses, art. 11 y cánones, art. 12).
 - 4.1. Dividendos pagados por una sociedad residente en Irlanda a un residente en España.
 - 4.2. Dividendos pagados por una sociedad residente de España a un residente de Irlanda.
5. Ganancias de capital (art. 13).
6. Rentas de actividades independientes (Servicios personales independientes, art. 14, Artistas y deportistas, art. 17, y Estudiantes, art. 20).
7. Rentas de actividades dependientes (Servicios personales dependientes, art. 15, Participaciones de Consejeros, art. 16, Pensiones y anualidades, art. 18, Funciones públicas, art. 19, Catedráticos y profesores, art. 21).
8. Otras rentas (art. 22).

VII. Métodos para evitar la doble imposición (art. 23).

VIII. Disposiciones especiales.

Bibliografía.

Entre los diversos Convenios de Doble Imposición (en adelante, CDI) internacional que España tiene suscritos figura el de Irlanda. Este Convenio fue firmado en Madrid el 10 de febrero de 1994, el Canje de Instrumentos de Ratificación se llevó a cabo en Dublín el 21 de noviembre de 1994 y fue publicado en el Boletín Oficial del Estado de 27 de diciembre de 1994.

El Convenio se compone de un total de 29 artículos y un Protocolo de 7 números referentes a diversos artículos del texto convencional.

La estructura general del texto sigue bastante fielmente el Modelo de Convenio elaborado por el Comité Fiscal de la OCDE en su versión de 1992 que fue redactado fundamentalmente para evitar la doble imposición jurídica internacional, es decir, la situación que se da cuando una misma renta percibida por una persona es gravada en una pluralidad de Estados durante el mismo período impositivo.

El CDI efectivamente celebrado introduce también algunas de las sugerencias propuestas en los Comentarios al Modelo de Convenio de 1992 para combatir la evasión fiscal internacional.

I. ÁMBITO PERSONAL

El Convenio entre España e Irlanda se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados contratantes (art. 1). Siguiendo el Modelo de Convenio de la OCDE el criterio de la residencia prima sobre el de la nacionalidad. La nacionalidad sólo interviene cuando se trata de evitar discriminaciones en perjuicio de los súbditos de uno o de otro Estado (art. 24, número 1), y cuando se utiliza como criterio subsidiario para resolver casos de doble residencia [art. 4, número 2, c)].

A excepción del artículo sobre «No discriminación» (art. 24), mediante el presente CDI tan sólo se pretende evitar la doble imposición respecto de las personas que son residentes de uno o de ambos Estados contratantes. Por lo tanto, el Convenio no se aplica a ningún español ni a ningún irlandés que no sea al mismo tiempo residente en uno de los dos países.

El problema es determinar cuándo una persona física o jurídica es residente de uno de los Estados contratantes. El Convenio no contiene una definición autónoma de residencia, sino que se remite a la legislación fiscal de cada país, disponiendo que se consideran residentes de un Estado los que son sometidos a imposición en él por razón de domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio análogo. Sin embargo, esta expresión no incluye a las personas que estén sujetos a imposición en ese Estado, exclusivamente, por la renta que obtengan procedente de fuentes situadas en ese Estado (número 1 del art. 4).

En el caso español, de acuerdo con el artículo 12 de la Ley 18/1991 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se entenderá que el sujeto pasivo tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

- a) Que permanezca más de 183 días, durante un año natural, en territorio español.
- b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos.

Por lo que respecta al Impuesto sobre Sociedades, las entidades jurídicas, según el número 3 del artículo 8 de la Ley 43/1995 (de contenido idéntico al art. 9 de la Ley 61/1978), son consideradas residentes cuando cumplan, alternativamente, alguno de los requisitos siguientes: constitución conforme a las leyes españolas; domicilio social en territorio español, o sede de dirección efectiva en territorio español.

La amplitud de criterios generadores de la condición de «residente» mantenidos por las legislaciones fiscales puede suponer que las mismas personas físicas o jurídicas sean consideradas como residentes en ambos Estados contratantes (por ejemplo, es posible que una sociedad anónima haya sido constituida en un determinado Estado y su domicilio social se encuentre en dicho Estado pero, en realidad, su sede de dirección efectiva, de efectiva gestión de la actividad, se sitúe en otro Estado). El Convenio hispano-irlandés, siguiendo el Modelo de Convenio de la OCDE, establece los criterios para solventar los casos problemáticos en que una persona, física o jurídica, por aplicación de la legislación de los dos Estados contratantes, puede resultar ser residente de ambos. Tales criterios son en cuanto a las personas físicas y, de forma subsidiaria: la vivienda permanente; el centro de intereses vitales; el Estado de residencia habitual; la nacionalidad y, en último término, el acuerdo mutuo entre Estados contratantes (apartado 2 del art. 4). En cuanto a las entidades que no sean personas físicas, el criterio a emplear es el de la sede de dirección efectiva (apartado 3 del art. 4).

Para estar incluido dentro del ámbito subjetivo del Convenio además de tener la condición de «residente» es necesario la condición de «persona». Siguiendo el Modelo de Convenio de la OCDE, el artículo 3 del Convenio hispano-irlandés contiene las definiciones de los términos necesarios para la aplicación del Convenio («persona», «sociedad», «empresa de un Estado contratante», «tráfico internacional», «autoridad competente»...). La definición de «persona» comprende las personas físicas, las sociedades y cualquier otra agrupación de personas [letra f) del número 1 del art. 3 del Convenio]. Por lo que respecta a las «sociedades», dicho término significa cualquier persona jurídica o cualquier entidad que se considere persona jurídica a efectos impositivos [letra g) del número 1 del art. 3 del Convenio]. Hay que destacar que ni en el Convenio ni en el Protocolo al mismo aparecen normas especiales aplicables a las sociedades de personas de Derecho español (sociedades colectivas, sociedades comanditarias, sociedades civiles...) o de Derecho irlandés (*partnership*). Para saber si una sociedad de personas irlandesa o española entra dentro del ámbito de aplicación del Convenio hispano-irlandés, habrá que acudir al Derecho interno de los Estados. Si en el Derecho tributario interno dichas sociedades de personas son consideradas como sujetos pasivos, como entidades sujetas a imposición, se incluirán dentro del ámbito subjetivo de aplicación del Convenio hispano-irlandés, de acuerdo con los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE.

En todo caso, hay que destacar que los establecimientos permanentes, en ningún caso, pueden considerarse «personas» a efectos de aplicación del Convenio hispano-irlandés. Los establecimientos permanentes son considerados residentes del Estado contratante de residencia del establecimiento principal. Por lo tanto, un supuesto que no entra dentro del ámbito subjetivo del Convenio es el de los establecimientos permanentes de empresas residentes en un tercer país que estando situados en España o en Irlanda, perciban rentas de alguno de estos dos países. Esta laguna legal no es privativa de este Convenio sino que es común a todos los suscritos por España al seguir el Modelo de Convenio de la OCDE.

II. ÁMBITO OBJETIVO

Desde el punto de vista de los impuestos cubiertos por el Convenio, éste se extiende a los impuestos sobre la renta y sobre las ganancias de capital exigibles por cada uno de los Estados contratantes (número 1 del art. 2). Se consideran impuestos sobre la renta y las ganancias de capital los que gravan la totalidad de la renta o cualquier parte de la misma y los que gravan las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles o inmuebles (número 2 del art. 2). Es decir, que únicamente los impuestos que tienen como objeto material de gravamen la renta en su totalidad o una fracción de la misma entran dentro del ámbito de aplicación objetivo del Convenio.

A diferencia de lo establecido en el Modelo de Convenio de la OCDE no se incluye dentro del ámbito objetivo del Convenio hispano-irlandés aquellos impuestos que tienen como objeto material de gravamen el patrimonio de las personas físicas o personas jurídicas. Debemos recordar que en Irlanda no existe un impuesto que grave el patrimonio neto de las personas físicas o jurídicas a nivel estatal.

Desde el punto de vista del sujeto activo del impuesto, de la Administración que puede exigir el impuesto, sólo entran dentro del ámbito objetivo del Convenio los impuestos exigidos por los Estados contratantes pero no los impuestos exigidos por otras subdivisiones políticas ni por las Autoridades locales.

Por tanto, y en relación con la enumeración contenida en el apartado a) del párrafo 3 del artículo 2 del Convenio, los impuestos actuales a los que concretamente se aplica el mismo son:

- En relación con España, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas regulado actualmente por la Ley 18/1991, de 6 de junio, y el Impuesto sobre Sociedades regulado actualmente por la Ley 43/1995, de 27 de diciembre;
- En relación con Irlanda, el Impuesto sobre la Renta, el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre las Ganancias de Capital.

Dispone, por último, el apartado 4 del artículo 2, que se aplicará también el Convenio a los impuestos de esta naturaleza que en cualquiera de los países se añadan o sustituyan a los actuales.

III. ÁMBITO TEMPORAL

La tercera dimensión del ámbito del Convenio es la temporal.

Para conocer cuál es la dimensión temporal del Convenio es necesario analizar los artículos 28 y 29 del Convenio hispano-irlandés y el número 7 del Protocolo al Convenio.

De acuerdo con el número 1 del artículo 28, la entrada en vigor del Convenio se prevé a partir del intercambio de los instrumentos de ratificación. Por lo tanto, son dos los requisitos para la entrada en vigor del Convenio hispano-irlandés: la ratificación y el intercambio de los instrumentos de ratificación. La ratificación exigió la previa autorización de las Cortes (el día 13-10-1994) por tratarse de un Convenio que implica obligaciones financieras para la Hacienda Pública, por aplicación del artículo 94.1 d) de la Constitución Española de 1978. El intercambio de instrumentos de ratificación se efectuó el 21 de noviembre de 1994 en Dublín. Al cumplirse los dos requisitos anteriormente reseñados se produjo la entrada en vigor del Convenio.

Pero la entrada en vigor debe diferenciarse de la fecha en que el Convenio comienza a aplicarse efectivamente. El Convenio comenzó a surtir efectos en España desde el 1 de enero del año civil siguiente a aquel en que el Convenio entró en vigor tanto para los impuestos retenidos en la fuente sobre intereses, dividendos y cánones como en relación con otros impuestos [letra a) del número 2 del art. 28 del Modelo], es decir, desde el 1 de enero de 1995. Por lo que respecta a Irlanda, el Convenio comenzó a producir efectos en relación con el Impuesto sobre la Renta y el Impuesto sobre las Ganancias

de Capital, respecto de los períodos impositivos que comenzaron a partir del año civil siguiente a aquel en que el Convenio entró en vigor (letra B del número 2 del art. 28 del Modelo), es decir, desde el 6 de abril de 1995. Los negociadores evitaron dotar al Convenio de efectos retroactivos, a fin de evitar los problemas administrativos que la aplicación hacia atrás de una norma suele conllevar.

El número 7 del Protocolo al Convenio señala que el Convenio entre España e Irlanda para evitar la doble imposición de las rentas procedentes del ejercicio de la navegación marítima y aérea de 25 de febrero de 1975, cesará en sus efectos a partir del momento en que el Convenio surta efectos, es decir, desde el 1 de enero de 1995 en el caso de España y desde el 6 de abril de 1995 en el caso de Irlanda.

El Convenio hispano-irlandés mantiene su vigencia en cuanto no sea denunciado por cualquiera de los Estados contratantes. La denuncia del Convenio (art. 29) se ajusta a la cláusula general del Modelo de la OCDE y establece que el mismo permanecerá en vigor mientras no se denuncie por uno de los Estados contratantes, transcurrido el plazo de cinco años desde la fecha de entrada en vigor.

IV. ÁMBITO TERRITORIAL

El ámbito territorial en el que se aplica el Modelo de Convenio está constituido por «España» e «Irlanda», definidos en las letras a) y b) del número 1 del artículo 3. Así, «España» significa el territorio del Estado español, incluyendo cualquier zona exterior a su mar territorial en la que, de acuerdo con el Derecho internacional y en virtud de su legislación interna, el Estado español ejerza o pueda ejercer en el futuro jurisdicción o derechos de soberanía respecto del fondo marino, su subsuelo y aguas suprayacentes, y sus recursos naturales. Se incluye, pues, dentro del territorio español la denominada Zona Económica Exclusiva y la Plataforma continental, de acuerdo con la Ley 15/1978, de 20 de febrero, en la que se dispone que tal zona se extiende desde el límite exterior del mar territorial español hasta una distancia de doscientas millas náuticas, contadas a partir de las líneas de base desde las que se mide la anchura del mar territorial. En esta zona el Estado español tiene derechos soberanos a efectos de la exploración o explotación de los recursos naturales del lecho y del subsuelo marinos y de las aguas supranacionales. La definición de «Irlanda» tiene unas características similares, análogas.

V. MECANISMOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

Los CDI que siguen el Modelo de la OCDE, entre los que se incluye el Convenio hispano-irlandés, evitan la doble imposición mediante un doble mecanismo. En primer lugar, los Estados contratantes acuerdan la distribución entre ellos de la potestad, del derecho a gravar las distintas clases, categorías, de rentas. La distribución de la potestad tributaria de gravamen sobre las rentas se encuentra en los artículos 6 a 22 del Convenio hispano-irlandés.

Tal distribución de la capacidad de someter a gravamen cada determinada clase de renta conduce a la renuncia, para determinadas categorías de rentas, de la potestad de gravamen por parte de alguno de los dos Estados contratantes y la concentración del poder de gravamen sobre dicha categoría de renta en el otro Estado contratante que puede gravarla de forma exclusiva. El establecimiento de la potestad exclusiva de gravamen de un Estado sobre una determinada categoría de renta es el primer mecanismo introducido en el Convenio hispano-irlandés para evitar la doble imposición.

Para la mayoría de categorías de rentas, sin embargo, se acuerda entre los Estados contratantes una potestad de gravamen compartida entre el Estado de la fuente, de origen, de la renta y el Estado de residencia del receptor de la misma. En la mayoría de las ocasiones, el poder de gravamen del Estado donde se obtienen las rentas no encuentra limitación alguna, el Estado puede gravarlas libremente de acuerdo con su Derecho interno. Es de resaltar que en algunas ocasiones las rentas pueden ser gravadas en el país donde se originan pero sólo dentro de unos límites máximos que normalmente suponen una minoración respecto de la legislación interna. Lógicamente, cuando la potestad de gravamen es compartida entre ambos Estados contratantes pueden darse casos de doble imposición, de exigencia por los dos Estados contratantes de impuestos sobre las mismas rentas percibidas por la misma persona. Para evitar que se produzca ese fenómeno se prevé un mecanismo en el artículo 23 del Convenio hispano-irlandés para evitar la doble imposición jurídica internacional: se trata de la admisión por parte del Estado de residencia del receptor de las rentas de la deducción por éste de los impuestos pagados en el otro Estado contratante por dichas rentas. España e Irlanda tenían también la posibilidad de dejar exentas de gravamen en el Estado de residencia del receptor de las rentas aquellas que podían haber quedado gravadas en el otro Estado contratante. Estos dos, la imputación y la exención, son los mecanismos complementarios para evitar la doble imposición jurídica internacional.

Vamos a examinar ahora cómo queda repartida la potestad de gravamen de los dos Estados contratantes.

VI. REPARTO DE LA POTESTAD TRIBUTARIA

1. Rentas de bienes inmuebles (art. 6).

El artículo 6 del Convenio hispano-irlandés correspondiente a las rentas de los bienes inmuebles mantiene, de acuerdo con el Modelo de Convenio, el principio de respetar el derecho a imponer estas rentas por parte del Estado en que los bienes generadores de la misma estén situados. Se aclara en el artículo que en esta clase de rentas se incluyen las rentas derivadas de explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas, de bienes inmuebles de una empresa y de bienes inmuebles utilizados para la prestación de servicios personales independientes.

En el apartado 5 del artículo 6 se contempla, como novedad, el tratamiento de la «multipropiedad», es decir, el negocio jurídico existente cuando la propiedad de acciones u otros derechos en una sociedad u otra entidad confiere a su dueño el derecho de disfrute de bienes inmuebles detentados por la sociedad o entidad. El Convenio hispano-irlandés prevé que las rentas derivadas de la utilización directa, arrendamiento o cualquier otra forma de explotación de tales derechos de disfrute pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que los bienes inmuebles estén situados. Esta regulación contenida en el articulado del Convenio se encuentra matizada por el número 2 del Protocolo adicional que declara la potestad exclusiva de gravamen del Estado de residencia del titular de los derechos de multipropiedad (*time-sharing*) sobre las rentas derivadas de los mismos que no excedan de cuatro semanas anuales. Así, el Estado de situación del bien inmueble objeto de multipropiedad no tendrá potestad para someter a gravamen las rentas derivadas de los derechos de multipropiedad que no excedan de cuatro semanas anuales obtenidas por una persona física o jurídica residente en el otro Estado contratante.

2. Beneficios empresariales (art. 7).

En materia de reparto de la soberanía tributaria sobre los beneficios empresariales, los artículos del Convenio hispano-irlandés no se apartan en un grado elevado de los artículos propuestos en el Modelo de Convenio de la OCDE. En principio, quedan sometidos a tributación exclusiva en el Estado de residencia de la empresa los beneficios empresariales que no hayan sido obtenidos mediante establecimiento permanente en el otro Estado contratante. El Estado de situación del establecimiento permanente puede someter a gravamen los beneficios imputables a éstos (apartado 1 del art. 7).

El artículo 5 del Convenio hispano-irlandés define el concepto de establecimiento permanente (basándose en el Modelo de Convenio). El primer apartado de este artículo contiene una definición general de este concepto («lugar fijo de negocios en el que una empresa realiza toda o parte de su actividad»), definición que se completa con una enumeración, a título de ejemplo, de casos que tienen este carácter (apartados 2 y 3), y otra de supuestos no incluidos en él (apartado 4). Las exclusiones del apartado 4 se pueden resumir en la exclusión de la condición de establecimiento permanente de un lugar fijo de negocios con el único fin de desarrollar actividades que tengan carácter preparatorio o auxiliar. Esa exclusión viene a limitar el carácter excesivamente amplio que podría darse a la definición del número 1.

El artículo 5 se refiere también a las actividades ejercidas por medio de agentes, señalándose dos casos distintos:

1. Cuando una empresa actúa mediante una persona -que no sea un agente independiente- que tiene y ejerce habitualmente poderes para contratar en nombre de aquélla, se considera que la primera tiene establecimiento permanente en el Estado donde actúe dicha persona, a no ser que las actividades efectuadas tengan únicamente carácter preparatorio o auxiliar (apartado 5).

2. Cuando una empresa actúa en un país por medio de corredores, comisionistas u otros agentes independientes no se considera que tiene establecimiento permanente en ese país (apartado 7).

El Convenio hispano-irlandés aporta una novedad en cuanto a la definición del establecimiento permanente en el apartado 6 del artículo 5. De acuerdo con este apartado, una persona que realice en un Estado contratante actividades de exploración del fondo y subsuelo marinos o de explotación de sus recursos naturales, o actividades complementarias o auxiliares de las anteriores, se considerará que realiza dichas actividades mediante un establecimiento permanente situado en este Estado. Este nuevo supuesto de establecimiento permanente introducido en el Convenio hispano-irlandés demuestra, refleja, la importancia adquirida por las actividades pesqueras y de extracción de recursos naturales (petróleo, gas...). No obstante, esta disposición no será aplicable cuando tales actividades se realicen en el otro Estado contratante por un período que no exceda de 30 días.

El artículo 7 del Convenio hispano-irlandés además de fijar la potestad tributaria sobre los beneficios empresariales de ambos Estados contratantes, fija las normas para determinar los beneficios en el caso de existencia de un establecimiento permanente en alguno de los Estados contratantes que dependa de una empresa residente del otro Estado contratante.

Como criterio general, se recoge en el artículo 7 del Convenio, el denominado sistema de contabilidad separada, según el cual se atribuirán al establecimiento permanente los beneficios que éste obtendría si fuera una empresa distinta y separada que realizase las mismas o similares actividades en las mismas o similares condiciones y tratase con total independencia con la empresa de la que es establecimiento permanente (apartado 2). Lógicamente, para la determinación del beneficio del establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos en que se haya incurrido para la realización de los fines del establecimiento permanente, comprendidos los gastos de dirección y generales de administración (apartado 3).

Admite también el apartado 4 que mientras sea usual en un Estado contratante determinar los beneficios imputables a los establecimientos permanentes sobre la base de un reparto de los beneficios totales de la empresa entre sus diversas partes, dicho Estado podrá repartir los beneficios totales sobre dicha base. Pero este método sólo podrá utilizarlo el país que lo admita en su legislación interna.

3. Beneficios del ejercicio de la navegación marítima o aérea (art. 8).

El régimen jurídico de los beneficios de la navegación marítima o aérea en el caso hispano-irlandés ha atravesado dos etapas: la primera, en la que la navegación marítima o aérea fue regulada mediante el Convenio entre España e Irlanda para evitar la doble imposición sobre las rentas procedentes del ejercicio de la navegación marítima y aérea, firmado en Madrid, el 25 de febrero de 1975 (BOE de 16-4-1977) y, la segunda, mediante la inclusión de un artículo específico, el número 8, en el seno del Convenio general de doble imposición sobre la renta entre España e Irlanda.

En el primer Convenio se declara la exención de gravamen en ambos Estados de las empresas residentes de ambos Estados por las rentas obtenidas del ejercicio de la navegación marítima o aérea, de los intereses y cánones pagados con cargo a dichas rentas y de las utilidades del trabajo personal del Consejo de Administración por su dirección de las explotaciones de navegación marítima y aérea.

El artículo 8 incluido en el Convenio hispano-irlandés prevé el tratamiento de los beneficios procedentes del ejercicio de la navegación marítima y aérea. El número 7 del Protocolo al Convenio hispano-irlandés declara que el Convenio de 1975 cesará en sus efectos respecto de los impuestos relativos a los períodos en los cuales el Convenio de 1994 surta efectos. Es decir, que el Convenio de 1975 dejó de surtir efectos respecto de los impuestos devengados en España a partir del día 1 de enero de 1995 y respecto de los impuestos devengados en Irlanda a partir del día 6 de abril de 1995.

El artículo 8 del Convenio hispano-irlandés sigue el Modelo de Convenio de la OCDE y establece que los beneficios procedentes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional única y exclusivamente pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa (apartado 1). No recoge este artículo la referencia a los beneficios de explotación de embarcaciones dedicadas al transporte por aguas interiores, supuesto que se explica al carecer ambos países de vías fluviales comunes. A diferencia del Convenio de 1975 la exención de gravamen se extiende únicamente a las rentas de actividades empresariales de navegación marítima y aérea pero no a los intereses y cánones pagados a cargo de dichos beneficios ni a las rentas de los Consejeros de Administración correspondientes a dichas rentas. El apartado 2 contiene las reglas para determinar el Estado en el que se encuentra la sede de dirección efectiva cuando ésta está situada a bordo de un buque. Cuando la sede de dirección efectiva se encuentra en un buque, se considerará que ésta se encuentra en el Estado contratante donde está el puerto base del buque y si no existiera tal puerto base, en el Estado contratante del que la persona que explote el buque sea residente. Finalmente, el apartado 3 del artículo 8 extiende el sistema de imposición exclusiva en el Estado de la sede de dirección efectiva a los beneficios derivados de la participación en un *pool*, una explotación en común o un organismo internacional de explotación.

4. Rentas del capital mobiliario (dividendos, art. 10, intereses, art. 11 y cánones, art. 12).

La regulación de la soberanía tributaria sobre los dividendos, intereses y cánones en el Convenio hispano-irlandés se caracteriza por su complejidad y por apartarse de la estructura propuesta por el Modelo de Convenio de la OCDE. De acuerdo con esa estructura se reconoce un derecho compartido para gravar los dividendos e intereses entre el Estado de origen de los mismos y el Estado de residencia del receptor de los mismos estando la capacidad de gravamen del Estado de origen limitada a un determinado porcentaje sobre el importe bruto de los dividendos e intereses. Este sistema de reparto de la soberanía tributaria se extiende a los cánones en los CDI firmados por España. Las soluciones adoptadas por el CDI entre España e Irlanda se apartan de las anteriores.

Por lo que se refiere a los dividendos (art. 10) se prevé una solución diferente para cada uno de los Estados contratantes.

4.1. Dividendos pagados por una sociedad residente en Irlanda a un residente en España.

Los dividendos pagados por una sociedad residente en Irlanda a un residente en España pueden quedar sometidos exclusivamente a imposición en España o bien pueden ser objeto de potestad compartida de gravamen. Cuando la potestad de gravamen sobre los dividendos sea compartida y, por lo tanto, exista la posibilidad de gravamen en la fuente por Irlanda, se compensa tal gravamen por la adopción de medidas destinadas a evitar la doble imposición económica sobre dividendos.

Así, según la letra c) del número 1 y el número 3, la potestad de gravamen es exclusiva de España e Irlanda carece de la capacidad de someter a gravamen los dividendos originarios de dicho Estado cuando el beneficiario efectivo de los dividendos sea una sociedad que, sola o junto con una o más sociedades vinculadas, detente, directa o indirectamente, al menos el 25 por 100 del derecho de voto de la sociedad que paga los dividendos (dos sociedades se considerarán vinculadas si una de ellas detenta, directa o indirectamente, más del 50% del derecho de voto de la otra, o una tercera sociedad detenta más del 50% del derecho de voto de ambas).

Para los supuestos en que el beneficiario efectivo de los dividendos no sea una sociedad que detente, directa o indirectamente, al menos, el 25 por 100 del derecho de voto de la sociedad que paga los dividendos, la potestad de gravamen sobre los dividendos originarios de Irlanda y pagados a un residente de España se encuentra compartida entre los dos países. Además, Irlanda admite la aplicación de las medidas de Derecho interno para evitar la doble imposición económica a los dividendos pagados por una sociedad residente en Irlanda a las sociedades que no participen en un 25 por 100 o más en los derechos de voto de la sociedad pagadora o a personas físicas.

La medida de Derecho interno irlandés para evitar la doble imposición económica consiste en el *Advanced Corporation Tax*. Cuando una sociedad residente en Irlanda realiza el pago de un dividendo la sociedad que lo efectúa no practica retención alguna sobre el mismo sino que efectúa un pago a cuenta del Impuesto sobre Sociedades de la entidad distribuidora calculado en función del dividendo abonado (*Advanced Corporation Tax*). Dicho pago a cuenta efectuado por la sociedad pagadora de los dividendos puede ser deducido por la sociedad respecto de la cuota de su Impuesto sobre Sociedades (*Corporation Tax*) y, además, la persona física receptora del dividendo puede imputarse el pago a cuenta respecto de su propio Impuesto sobre la Renta. Para el período impositivo 1995-1996 el *Advanced Corporation Tax* corresponderá a 22/77 del dividendo abonado por la sociedad.

Este sistema creado para paliar la doble imposición económica interna sobre dividendos va a extenderse a los dividendos pagados por una sociedad residente en Irlanda a una persona jurídica residente en España que no posea más del 25 por 100 de los derechos de voto de la sociedad paga-

dora de los dividendos o a una persona física residente en España, pero únicamente mientras se mantenga en Irlanda este sistema de atenuación de la doble imposición económica sobre dividendos para las personas físicas [letra b) del número 1 y número 2 del art. 10].

En el caso en el que se haya de aplicar el sistema para evitar la doble imposición económica, la potestad de gravamen sobre los dividendos se encontrará compartida entre Irlanda y España. Así, Irlanda podrá exigir un impuesto en la fuente del 15 por 100 sobre la suma formada por el dividendo pagado por la sociedad residente en Irlanda y el crédito fiscal (*Advanced Corporation Tax*) que lleva aparejado. Una vez calculado el impuesto que puede ser exigible en la fuente, se calculará la diferencia entre el crédito fiscal (*Advanced Corporation Tax*) y el impuesto exigido en la fuente. El resultado positivo obtenido será devuelto al residente español por el Tesoro irlandés [letra b) del número 1 y del número 2].

La persona física o la persona jurídica residente en España que se ha beneficiado del sistema para paliar la doble imposición económica, únicamente debe incluir en la base imponible del impuesto exigido en España los dividendos abonados por la sociedad residente en Irlanda pero no la devolución del exceso, ya que la letra a) del número 1 del artículo 10 utiliza la expresión «dividendos pagados por una sociedad residente» y la devolución del exceso de crédito fiscal sobre el impuesto exigido en la fuente no es un «dividendo» y, además, no es pagado por la sociedad residente sino por el Tesoro irlandés. Por otro lado, el residente en España únicamente podrá imputar respecto del Impuesto sobre la Renta exigido en España el impuesto efectivamente exigido en Irlanda sobre los dividendos [letra a) del apartado 1 del art. 22 del Convenio hispano-irlandés].

4.2. *Dividendos pagados por una sociedad residente de España a un residente de Irlanda.*

El apartado 4 del artículo 10 del Convenio hispano-irlandés contempla el supuesto de los dividendos pagados por una sociedad residente de España a un residente de Irlanda. En este supuesto también es posible que la potestad de gravamen esté compartida entre los dos Estados contratantes o bien que la potestad de gravamen sea exclusiva del Estado de la residencia del receptor de las rentas, es decir, de Irlanda.

De acuerdo con lo previsto en la Directiva 90/435/CEE relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, si el beneficiario efectivo de los dividendos es una sociedad residente en Irlanda que detente, al menos, el 25 por 100 del derecho de voto de la sociedad residente en España que paga los dividendos, tales dividendos estarán exentos de gravamen en España. Para que se dé la exención de gravamen es necesario que se cumplan los requisitos contenidos en el artículo 46 f) de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades, es decir:

- a) Que ambas sociedades estén sujetas y no exentas del Impuesto sobre Sociedades regulado por la Ley 43/1995 y del *Corporation Tax* exigido por Irlanda.

- b) Que la distribución del beneficio no sea consecuencia de la liquidación de la sociedad filial.
- c) Que en el caso de la sociedad residente en España se trate de una sociedad anónima, una sociedad comanditaria por acciones, una sociedad de responsabilidad limitada o de una entidad de Derecho público que opere en régimen de Derecho privado y que en el caso de Irlanda se trate de *public companies limited by shares or by guarantee*, *private companies limited by shares or by guarantee*, establecimientos registrados bajo el régimen de las *Industrial and Provident Societies Act* o *building societies* registradas bajo el régimen de las *Building Societies Act*.

Para el resto de supuestos, se admite en la letra b) del número 4 la posibilidad de imposición en España, de acuerdo con la legislación española pero si el residente de Irlanda es el beneficiario efectivo de los dividendos, el impuesto exigido no podrá exceder del 15 por 100 del importe bruto de los dividendos.

Es necesario resaltar que la distribución de la potestad tributaria sobre los dividendos entre Irlanda y España no afecta a la imposición de la sociedad respecto de los beneficios con cargo a los que se pagan los dividendos (apartado 5 del art. 10). Los Estados tienen completa libertad en cuanto a los tipos a aplicar sobre los beneficios obtenidos por las sociedades dentro de su territorio.

Apartándose del articulado del Modelo de Convenio de la OCDE, el artículo 11 del Convenio hispano-irlandés establece un sistema de imposición exclusiva de los intereses procedentes de un Estado contratante y pagados a un residente del otro Estado contratante en este último Estado. El Modelo de Convenio de la OCDE propone, por el contrario, un sistema de imposición compartida entre el Estado de procedencia de los intereses y el Estado de residencia del receptor aunque se trate de un derecho limitado en el Estado de procedencia, al igual que sucede con los dividendos. Sin embargo, el número 4 del Protocolo al Convenio hispano-irlandés admite que España pueda exigir un impuesto sobre los intereses procedentes de España y pagados a un residente de Irlanda, aunque si el receptor de los intereses fuera el beneficiario efectivo, el impuesto exigido no podría exceder del 10 por 100 del importe bruto de los intereses [letra e) del número 4 del art. 11]. En ningún caso España someterá a gravamen en la fuente los intereses pagados en relación con la venta a crédito de un equipo industrial, comercial o científico [letra b) del número 4 del art. 11].

En materia de potestad de gravamen sobre los cánones, el Convenio hispano-irlandés vuelve a apartarse del Modelo de Convenio de la OCDE. Mientras que éste prevé el gravamen exclusivo de los cánones en el Estado de residencia del receptor de los mismos, en el Convenio hispano-irlandés (al igual que en la mayoría de Convenios firmados por España) se prevé la potestad compartida de gravamen entre el Estado de origen de los cánones y el Estado de residencia del receptor de los mismos. La potestad compartida de gravamen sobre los cánones se complementa con un poder limitado de gravamen sobre los cánones en el Estado de origen de los mismos. Así, si el receptor de los cánones es su beneficiario efectivo, el impuesto exigido no podrá exceder del:

- a) Cinco por 100 del importe bruto de los cánones pagados por el uso, o el derecho de uso, de derechos de autor sobre obras literarias, de teatro, musicales o artísticas.
- b) Ocho por 100 del importe bruto de los cánones percibidos por el uso, o el derecho al uso, de películas cinematográficas o películas, cintas y otros medios de transmisión o reproducción de la imagen o el sonido, y del importe bruto de los cánones por el uso, o el derecho al uso, de equipos industriales, comerciales o científicos, y por derechos de autor sobre obras científicas.
- c) Diez por 100 del importe bruto de los cánones en los demás casos.

Se excluyen, por el número 5 del Protocolo al Convenio hispano-irlandés, del sistema de imposición compartida los rendimientos obtenidos por un residente de un Estado contratante del arrendamiento a casco desnudo de buques, aeronaves o contenedores, utilizados en tráfico internacional. Este tipo de cánones únicamente pueden someterse a imposición en el Estado de residencia del receptor de los mismos.

Para el conjunto de las rentas del capital mobiliario se introduce en el número 3 del Protocolo al Convenio una cláusula destinada a evitar los fenómenos de *treaty-shopping*, es decir, los supuestos en que un residente en un determinado Estado crea una sociedad residente en otro Estado no por la voluntad de desarrollar en él actividades económicas sino única y exclusivamente para beneficiarse de la red de Convenios de doble imposición firmados por el Estado en el que se encuentra la sociedad creada. La cláusula introducida en el Protocolo ha sido sugerida por los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE de 1992 para su inclusión en los Convenios que se celebren con posterioridad a la publicación del Modelo de Convenio. Se trata de la denominada «cláusula de transparencia» que excluye la aplicación de las reducciones o exenciones impositivas contenidas en el Convenio a los dividendos, intereses y cánones que se obtengan en un Estado contratante por una sociedad residente del otro Estado contratante en cuyo capital participen, directa o indirectamente, personas no residentes de ese otro Estado contratante, en más del 50 por 100 del mismo.

Una cláusula de este tipo para evitar el *treaty shopping* puede resultar muy perjudicial para algunas actividades económicas legítimas (por ejemplo, grupos internacionales de sociedades que se instalan en España o Irlanda donde crean una sociedad destinada al montaje o fabricación de bienes que a su vez crea sociedades filiales en el otro Estado para distribuir y comercializar los productos fabricados en la planta de montaje). Para evitar que empresas que desarrollan actividades económicas legítimas no puedan beneficiarse del Convenio hispano-irlandés, el segundo párrafo del número 7 advierte que la no efectividad de las reducciones y exenciones sobre los dividendos, intereses y cánones solamente serán aplicables a los dividendos, intereses y cánones obtenidos en uno de los Estados contratantes por una sociedad residente del otro Estado contratante, cuando la actividad de dicha sociedad se limite a la simple tenencia de acciones u otros activos.

5. Ganancias de capital (art. 13).

El reparto de la potestad tributaria sobre las ganancias de capital contenido en el artículo 13 del Convenio hispano-irlandés puede corresponder en exclusiva al Estado de residencia del propietario del bien o bien puede hallarse compartido entre el Estado de situación del bien o ejercicio del derecho y el Estado de residencia del titular del bien o el derecho.

Por lo que respecta a las ganancias de capital derivadas de la enajenación de bienes muebles o de derechos reales sobre bienes inmuebles, la potestad se encuentra compartida entre el Estado de situación del bien inmueble y el Estado de residencia del titular. El derecho compartido de gravamen se extiende tanto a las ganancias de capital extraídas directamente de la transmisión de bienes inmuebles (apartado 1 del art. 13) como de la transmisión de acciones, derechos o participaciones en una sociedad, una persona jurídica o en una sociedad de personas (*partnership*), cuyo activo consista principalmente en bienes inmuebles situados en un Estado contratante (apartado 2 del art. 13). Se trata en este último caso de las *real estate companies*, entidades cuyo activo está formado exclusivamente de derechos reales de bienes inmuebles. La transmisión de acciones sobre dichas sociedades equivale a la transmisión de la propiedad u otros derechos reales sobre los bienes inmuebles que constituyen el activo de las mismas, pero al tratarse las acciones o participaciones de bienes muebles, el Estado de situación del bien inmueble carece de la capacidad de gravamen. Al introducirse el apartado 2 del artículo 13 en el Convenio hispano-irlandés se extiende la capacidad de gravamen del Estado de situación sobre las ganancias derivadas de la transmisión de las acciones o participaciones en las *real estate companies*. La capacidad de gravamen del Estado de situación de los bienes inmuebles también se extiende a la transmisión de derecho de multipropiedad (*timesharing*) salvo en el caso de que los derechos transmitidos no excedan de cuatro semanas anuales (número 2 del Protocolo). Si el derecho de multipropiedad transmitido no excede de cuatro semanas anuales, tales derechos solamente pueden someterse a imposición en el Estado de residencia del titular.

La definición de bienes inmuebles aplicable a los supuestos anteriores se refiere a los bienes inmuebles conforme se definen en el apartado 2 del artículo 6 (número 7 del art. 13).

En el apartado 3 del artículo 13 se prevé que la potestad de gravamen sobre las ganancias de capital derivadas de la enajenación de acciones u otros derechos que representen una participación destacada en el capital de una persona jurídica o sociedad, se encuentre compartida entre ambos Estados contratantes. Así, las ganancias derivadas de la enajenación de acciones u otros derechos representativos de la participación en el capital de una sociedad o de una entidad jurídica pueden someterse a imposición en ambos Estados contratantes si el perceptor de las ganancias de capital hubiere detentado durante el período de los 12 meses precedentes a dicha enajenación una participación, directa o indirecta, de al menos el 25 por 100 en el capital de esa sociedad o persona jurídica (apartado 3 del art. 13).

También se prevé la potestad compartida de gravamen por las ganancias de capital extraídas de la enajenación de bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante, o de bienes muebles que pertenezcan a una base fija que un residente de un Estado contratante posea en el otro Estado contratante para la prestación de servicios personales independientes, comprendidas las ganancias derivadas de la enajenación de dicho establecimiento permanente (solo o con el conjunto de la empresa). Estas universalidades de cosas pueden someterse a imposición en ambos Estados contratantes (apartado 4 del art. 13).

Las ganancias de capital derivadas de la enajenación de buques o aeronaves explotados en tráfico internacional o de bienes muebles afectos a la explotación de dichos buques o aeronaves, sólo pueden someterse a imposición en el Estado contratante donde está situada la sede de dirección efectiva de la empresa (apartado 5 del art. 13).

La cláusula de cierre prevé que las ganancias derivadas de la enajenación de los bienes no mencionados con anterioridad sólo pueden someterse a imposición en el Estado contratante del que el transmitente sea residente (número 6 del art. 13).

Al igual que sucedía para las rentas del capital mobiliario en el caso de las ganancias de capital, se introduce la cláusula de transparencia en el número 3 del Protocolo, según la cual las exenciones de gravamen en el Estado de situación del bien o de ejercicio del derecho no se aplicarán si el transmitente del bien o derecho es una persona residente del otro Estado contratante cuyo capital esté, directa o indirectamente, en un 50 por 100 o más en manos de un residente de un Estado tercero. Sí se aplicarán las exenciones en el caso de que la persona jurídica transmitente tenga una actividad que no se limite a la simple tenencia de acciones u otros activos.

6. Rentas de actividades independientes (Servicios personales independientes, art. 14, Artistas y deportistas, art. 17, y Estudiantes, art. 20).

Las rentas derivadas del ejercicio de servicios profesionales u otras actividades de naturaleza independiente se gravan en el país donde éstos residan, a no ser que las obtengan en el otro Estado contratante mediante base fija. Si actúan en el otro Estado contratante mediante base fija, las rentas que obtengan podrán ser gravadas en ambos Estados contratantes (apartado 1 del art. 14). El artículo no contiene definición de base fija. El concepto es el paralelo, aplicado a los profesionales, del establecimiento permanente de las empresas. Normalmente será fácil determinar la existencia de una base fija (el estudio de un arquitecto, el bufete de un abogado, etc.) pero puede haber algún caso dudoso que requiera una interpretación especial. El párrafo segundo del artículo 14, sin carácter exhaustivo, enumera una serie de servicios profesionales que quedan incluidos en él (médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, odontólogos y contables).

Las rentas obtenidas por los artistas del espectáculo, actores de teatro, cine, radio o televisión, músicos así como los deportistas, pueden gravarse en el Estado contratante en el que actúan (apartado 1 del art. 17). En el caso de que sea una sociedad residente de uno de los Estados contratantes la titular de los derechos sobre las actuaciones de artistas y deportistas efectuadas en el otro Estado contratante (sociedades *rent a star*), las rentas derivadas de la actividad personal realizada por un artista o deportista y atribuidas a la otra persona podrán someterse a imposición en el Estado contratante en el que se ejerzan, se realicen, las actividades del artista o deportista (apartado 2 del art. 17). Se contempla en el número 3 del artículo 17 una excepción a los principios anteriores y las rentas obtenidas por un residente de un Estado contratante como artista o deportista estarán exentas de imposición en el otro Estado contratante si la visita a ese otro Estado se financia sustancialmente con fondos públicos del Estado mencionado en primer lugar o de una de sus subdivisiones políticas o entidades locales.

Las cantidades que perciba un estudiante o una persona en prácticas para cubrir sus gastos de mantenimiento y de formación únicamente pueden ser gravadas en el Estado contratante de residencia anterior al Estado donde se ha desplazado para realizar sus estudios, bajo ciertas condiciones. Estas condiciones son las siguientes:

- a) Que el estudiante o la persona en prácticas sea o haya sido, inmediatamente antes de llegar al Estado contratante en el que realiza los estudios o las prácticas, residente del otro Estado contratante.
- b) Que se encuentre en el Estado contratante con el único fin de proseguir sus estudios o formación.
- c) Que las cantidades no provengan del Estado contratante en el que se realizan los estudios o las prácticas (art. 20 del Convenio hispano-irlandés).

7. Rentas de actividades dependientes (Servicios personales dependientes, art. 15, Participaciones de Consejeros, art. 16, Pensiones y anualidades, art. 18, Funciones públicas, art. 19, Catedráticos y profesores, art. 21).

Los sueldos, salarios y remuneraciones similares que obtenga un residente de un Estado contratante podrán gravarse exclusivamente en dicho Estado contratante si el empleo no se ejerce en el otro Estado contratante. Si, por el contrario, el empleo se ejerce en el otro Estado contratante ambos Estados contratantes compartirán el derecho de gravamen sobre los salarios y remuneraciones similares (número 1 del art. 15).

El número 2 del artículo 15 contempla una excepción al derecho de gravamen compartido entre los dos Estados contratantes si se dan las tres condiciones siguientes:

- a) Que el perceptor no permanezca en total en el otro Estado, en uno o varios períodos, más de 183 días durante cualquier período de 12 meses que coincida total o parcialmente con el correspondiente año fiscal de ese otro Estado.
- b) Que las remuneraciones se paguen por, o en nombre de, una persona que no sea residente de ese otro Estado.
- c) Que las remuneraciones no se soporten por un establecimiento permanente o una base fija que la persona tenga en el otro Estado.

Si se dan las tres condiciones, el Estado donde se realiza el trabajo dependiente carecerá del derecho de someter los salarios a gravamen y será únicamente el Estado de residencia del trabajador quien tenga el derecho de someter a gravamen los salarios abonados a los empleados.

En el supuesto de las remuneraciones obtenidas por razón de un empleo ejercido a bordo de un buque o aeronave explotado en tráfico internacional, éstas pueden someterse a imposición únicamente en el Estado contratante en que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa (número 3 del art. 15).

Según el artículo 16 del Convenio, las participaciones, dietas de asistencia y otras retribuciones similares que un residente de un Estado contratante obtenga como miembro de un Consejo de Administración o de vigilancia de una sociedad residente del otro Estado contratante, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

Se establece en el artículo 18 del Convenio un derecho exclusivo de gravamen sobre las pensiones pagadas a un residente de un Estado contratante en dicho Estado contratante. El Estado de origen de las pensiones no tendrá derecho a gravar esas rentas (número 1 del art. 18). Se incluye dentro de la categoría y el tratamiento de las pensiones el tratamiento de las «anualidades». El número 2 del artículo 18 define las «anualidades» como las sumas prefijadas pagadas periódicamente en fechas determinadas, con carácter vitalicio o durante un período de tiempo determinado o determinable, en virtud de una obligación contraída como contrapartida de una compensación adecuada y plena en dinero o susceptible de valoración en dinero (por ejemplo: pagos derivados de planes de pensiones, planes de jubilación y otros contratos de seguro, indemnizaciones por daños, complementos de pensiones pagados por las empresas...).

Frente al régimen de gravamen general sobre los sueldos y salarios y sobre las pensiones y anualidades (arts. 15 y 18) que prevén el gravamen en el Estado de la realización del trabajo y en el Estado de residencia del receptor, respectivamente, se detalla en el artículo 19 del Convenio hispano-irlandés un régimen especial para las remuneraciones y para las pensiones pagadas por un Estado contratante. Este régimen especial se explica por el hecho de que las rentas anteriores son abonadas por un Estado y en virtud del principio de cortesía internacional y de respeto mutuo de las soberanías se conceden recíprocamente los Estados un mayor poder de gravamen que el establecido de forma general para someter a gravamen dichas rentas.

Así, las remuneraciones que no sean pensiones pagadas por un Estado contratante o por una de sus subdivisiones políticas o entidades locales a una persona física por razón de servicios prestados a ese Estado, subdivisión política o entidad local sólo pueden someterse a imposición en el Estado que las abona. Sin embargo, es posible que se produzca un cambio en la potestad de gravamen y ésta sea, en exclusiva, del Estado de residencia del receptor, si la persona física receptora es un residente de ese Estado que cumpla alguno de los siguientes requisitos:

- a) Posee la nacionalidad de ese Estado; o
- b) No ha adquirido la condición de residente de ese Estado solamente para prestar los servicios.

Por lo que respecta al número 2 del artículo 19 del Convenio se establece la potestad exclusiva de gravamen del Estado contratante o de sus subdivisiones políticas o entidades locales por las pensiones pagadas a una persona física por razón de servicios prestados a ese Estado, subdivisión o entidad. En el caso de las pensiones se invierte la potestad de gravamen y se concentra en el Estado de residencia del receptor si la persona física receptora es residente y nacional de ese Estado.

En el número 3 del artículo 19 se señala que las disposiciones especiales contenidas en este artículo no se aplican a las remuneraciones y pensiones pagadas por razón de servicios prestados en el marco de una actividad industrial o comercial realizada por un Estado contratante o por una de sus subdivisiones políticas o entidades locales.

Aparece en el artículo 21 del Convenio hispano-irlandés una disposición especial contenida para regular el reparto de la soberanía tributaria sobre las rentas percibidas por los catedráticos y profesores que visiten uno de los Estados contratantes durante un período no superior a dos años con el único propósito de enseñar o realizar estudios avanzados (incluida la investigación) en una universidad, colegio universitario u otra institución de investigación o establecimiento de enseñanza superior reconocidos por ese Estado contratante. Si el catedrático o profesor inmediatamente antes de dicha visita fuera residente del otro Estado contratante, estará exento de imposición en el otro Estado contratante en el que realiza su estudio o investigación respecto de cualquier remuneración que obtenga por su actividad docente o investigadora durante un período que no exceda de dos años contados a partir de la fecha de su llegada al Estado contratante para dichos fines. Una persona física tendrá derecho una sola vez a los beneficios de este artículo (apartado 1 del art. 21).

No se aplicará este artículo a las remuneraciones que perciba un catedrático o un profesor por la realización de investigaciones si éstas se efectúan principalmente en beneficio particular de determinada persona o personas (apartado 2 del art. 21). Se aplicará en este supuesto el artículo 14 que contempla las rentas derivadas de servicios personales independientes.

8. Otras rentas (art. 22).

Finalmente, en el artículo 22 se prevé como artículo de cierre el destinado a regular «Otras rentas», es decir, aquellas no mencionadas en los artículos anteriores del Convenio. Para dichas rentas la potestad exclusiva de gravamen es del Estado de residencia del receptor de las mismas (apartado 1 del art. 22). Sin embargo, si las rentas provienen del Estado contratante donde se encuentra un establecimiento permanente o una base fija de negocios de un residente del otro Estado contratante o de un bien inmueble situado en el primer Estado contratante, el Estado de origen de las rentas podrá someterlas a gravamen de acuerdo con los artículos 6, 7 y 14 del Convenio hispano-irlandés (apartado 2 del art. 22).

VII. MÉTODOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN (ART. 23)

El artículo 23 del Convenio hispano-irlandés prevé el régimen que seguirán los Estados contratantes respecto de las rentas que sus residentes obtengan provenientes del otro Estado contratante. Este artículo está formado de tres apartados: en los dos primeros se detallan los métodos aplicables en cada uno de los dos Estados para evitar la doble imposición sobre las rentas en las que coincide la capacidad de gravamen de ambos Estados contratantes. En el apartado 3 se contempla la posibilidad de reflejar en la cuota impositiva exigida por el Estado de residencia, las rentas o ganancias de capital obtenidas en el otro Estado contratante y que únicamente pueden gravarse en ese primer Estado contratante.

Hemos visto anteriormente cómo el Convenio hispano-irlandés de doble imposición, inspirado en el Modelo de Convenio de la OCDE, se fundamenta en un reparto de la soberanía tributaria entre ambos Estados contratantes. Sobre algunas categorías de rentas el Estado de la fuente o el Estado de residencia del receptor no tiene la capacidad de gravamen. Sobre otras categorías de rentas ambos Estados contratantes tienen potestad de gravamen, aunque de forma limitada para el Estado de la fuente en el caso de las rentas del capital mobiliario, por lo que habrán de introducirse medidas en el Estado de residencia del receptor de las rentas para evitar la doble imposición jurídica internacional.

En el apartado uno del artículo 23 se contempla el tratamiento en España de las rentas o ganancias de capital que, con arreglo a las disposiciones del Convenio, pueden someterse a imposición en España. Se aplicará, en general, en España para evitar la doble imposición internacional el método de imputación limitada por el cual España permitirá la deducción sobre la cuota del Impuesto sobre las Rentas o Ganancias de Capital del residente en España un importe igual al impuesto efectivamente pagado en Irlanda, aunque dicha deducción no podrá exceder de la parte del impuesto español, calculado antes de la deducción, correspondiente a las rentas o ganancias de capital que pueden

someterse a imposición en Irlanda [letra a) del número 1]. Es decir, que debemos comparar la cuota impositiva del Impuesto sobre la Renta exigido por el Estado español por la parte de la base imponible formada por rentas y ganancias de capital provenientes de Irlanda y, por otro lado, el total de impuesto efectivamente pagado en Irlanda. Una vez comparadas ambas cantidades debemos deducir la menor de las mismas respecto de la cuota impositiva total sobre la renta exigida en España.

Cuando se trate de dividendos pagados por una sociedad residente de Irlanda a una sociedad residente de España y que ésta detente, al menos, el 25 por 100 del derecho de voto de la sociedad que paga los dividendos, se podrá deducir respecto de la cuota exigida en España no sólo el impuesto irlandés efectivamente exigido por dichos dividendos sino también el impuesto irlandés efectivamente pagado por la sociedad sobre la parte de los beneficios con cargo a los que se pagan los dividendos. Se trata de añadir a la cantidad deducible el «crédito por el impuesto subyacente (*underlying tax credit*)».

Para que pueda aplicarse el *underlying tax credit* es necesario que se den unos determinados requisitos:

- La inclusión de los dividendos y del impuesto irlandés pagado efectivamente por la sociedad que distribuye los dividendos en la base imponible del impuesto español.
- La participación en la sociedad pagadora de los dividendos deberá haberse mantenido de forma ininterrumpida durante los dos años anteriores al día del pago de los dividendos (se trata de las mismas condiciones que las exigidas en el art. 30 de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades).

En todo caso, la imputación será limitada y, en consecuencia, la deducción total obtenida por la suma de los impuestos exigidos sobre los dividendos y el crédito del impuesto subyacente, no podrá exceder de la parte del impuesto español, calculado antes de la deducción, correspondiente a las rentas sometidas a imposición en Irlanda.

En el apartado 2 del artículo 23 se contempla el tratamiento en Irlanda de las rentas y ganancias de capital que pueden someterse a imposición en España y también en Irlanda. Dicho tratamiento es similar en algunos aspectos al que acabamos de ver para el caso de España. La regla general será la aplicación de la imputación limitada: el impuesto español exigible conforme al Convenio sobre los beneficios, rentas o ganancias de capital obtenidos en España puede deducirse del impuesto irlandés calculado respecto de dichos beneficios, rentas y ganancias de capital. Se trata de un supuesto de imputación limitada ya que si el impuesto exigido en España es superior al impuesto correspondiente en Irlanda no se admitirá deducción adicional sobre la base o sobre la cuota. Si, por el contrario, el impuesto exigido en España es inferior, se exigirá en Irlanda la diferencia entre el impuesto correspondiente a Irlanda y el impuesto correspondiente a España [letra a) del número 2 del art. 23].

Al igual que sucede en el caso de España, para los dividendos obtenidos por una sociedad residente en Irlanda de una sociedad residente en España de la que detente al menos el 25 por 100 del derecho de voto, se admitirá la imputación de los impuestos subyacentes, los impuestos exigidos sobre los beneficios con cargo a los cuales se pagan los dividendos además de la imputación de los impuestos exigidos sobre los dividendos. En el caso de Irlanda también se exige que la participación en la sociedad pagadora se haya mantenido de forma ininterrumpida durante los dos años anteriores al día de pago de los dividendos. No se exige, sin embargo, la obligación de integrar tanto el impuesto subyacente como el dividendo en el Impuesto sobre la Renta exigido en Irlanda.

Finalmente, en el apartado 3 del artículo 23 se contempla el tratamiento de las rentas o ganancias de capital obtenidas por un residente de un Estado contratante que, con arreglo, a las disposiciones del Convenio estén exentas en dicho Estado. Se admite que dicho Estado que carece de la potestad de gravamen tenga la posibilidad de tomar en consideración las rentas o ganancias de capital que no puede gravar para el cálculo del impuesto sobre las restantes rentas o ganancias.

El número 1 del Protocolo al Convenio hispano-irlandés contiene una norma destinada a evitar la doble exoneración fiscal, la ausencia de gravamen en ambos Estados. Cuando por razón del Convenio se reduzca la imposición española sobre las rentas o las ganancias de capital en España y, conforme a la legislación vigente en Irlanda, las rentas o las ganancias de capital que obtenga una persona física se sometan a imposición únicamente por la parte remitida a, o percibida en Irlanda y no por su total cuantía, los beneficios reconocidos en España al amparo del Convenio se aplicarán solamente respecto de aquella parte de las rentas o las ganancias remitida a Irlanda. Es decir, que las rentas percibidas por personas físicas que queden exentas de gravamen en Irlanda mientras no sean transferidas a dicho país no se beneficiarán de las reducciones y exenciones impositivas contempladas en el Convenio (supuesto de los *foreign trusts* que realizan sus inversiones en el exterior de Irlanda y las rentas de algunos escritores, compositores, pintores y escultores).

Aunque el Convenio tiene como ámbito objetivo de aplicación los Impuestos sobre la Renta o las Ganancias de Capital exigidos por España o Irlanda, el número 2 del Protocolo excluye del gravamen sobre el patrimonio en ambos Estados los derechos de multipropiedad (*time-sharing*) que no excedan de cuatro semanas anuales.

VIII. DISPOSICIONES ESPECIALES

El Convenio hispano-irlandés contiene una serie de normas que son comunes a todos los acuerdos de este tipo y que siguen los preceptos del Convenio Modelo de la OCDE.

El artículo 24 contempla el supuesto de «No discriminación» por razón de nacionalidad en ninguno de los dos Estados contratantes que se extiende no sólo a los impuestos enumerados en el artículo 2 sino a cualquier otro, independientemente de su naturaleza y denominación. El número 6

del Protocolo al Convenio advierte que el artículo 24 no podrá interpretarse como contrario a la aplicación por un Estado de las disposiciones de su legislación interna sobre subcapitalización. Por lo tanto, será aplicable el artículo 20 de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades, a los pagos efectuados por una sociedad residente en España a una sociedad residente en Irlanda. En Irlanda no existe legislación en materia de subcapitalización.

Se prevé en el artículo 25 del Convenio un procedimiento amistoso para resolver la mayoría de los problemas que la aplicación del Convenio suscite. Tal procedimiento debe llevar al acuerdo para la reducción y devolución de los impuestos exigidos en la fuente sobre los dividendos, de acuerdo con el número 9 del artículo 10.

El artículo 26 del Convenio establece una obligación mutua de las Administraciones fiscales de comunicarse las informaciones con trascendencia tributaria para la aplicación del Convenio o del Derecho interno de los Estados contratantes relativo a los impuestos comprendidos en el Convenio y, además, impedir el fraude fiscal y la evasión fiscal.

El artículo 27 del Convenio respeta los privilegios diplomáticos y consulares contenidos en los Tratados internacionales.

BIBLIOGRAFÍA

- BAENA AGUILAR, A., *La obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1993.
- DE LA VILLA GIL, J.M., *Convenios de doble imposición, en Comentarios a las leyes financieras y tributarias*, Vol. XIV, EDERSA, Madrid, 1983.
- DE LA VILLA GIL, J.M., «Comentarios al Convenio hispano-holandés de doble imposición (Perspectiva española)», en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, Vol. XXXI, núm. 156, noviembre-diciembre, 1981, págs. 1.205-1.221.
- DE LUIS, F., «El Convenio hispano-alemán para evitar la doble imposición internacional», en *Economía Financiera Española*, núm. 23, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1968, págs. 120-127.
- DEL ARCO RUETE, L., *Doble imposición internacional y Derecho tributario español*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1977.
- DELARCO RUETE, L. «Comentarios al Convenio entre España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte para evitar la doble imposición», en *Hacienda Pública Española*, núm. 44, 1977, págs. 221-233.
- EUROPEAN TAXATION, *Ireland. Taxation of Corporations*, Section A, págs. 1-7, enero 1996 y *Ireland. Taxation of Individuals*. Section B, págs. 1-7.