

COMENTARIOS AL CONVENIO ENTRE ESPAÑA Y FRANCIA A FIN DE EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y DE PREVENIR LA EVASIÓN Y EL FRAUDE FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL PATRIMONIO

José María Tovillas Morán

*Doctor en Derecho. Profesor de Derecho Financiero
y Tributario de la Universidad de Barcelona*

SUMARIO

- 0. PRESENTACIÓN
- 1. ÁMBITO PERSONAL
- 2. ÁMBITO OBJETIVO
- 3. ÁMBITO TEMPORAL
- 4. ÁMBITO TERRITORIAL
- 5. MECANISMOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN
INTERNACIONAL
- 6. REPARTO DE LA POTESTAD TRIBUTARIA
 - 6.1. *Rentas de bienes inmuebles (art. 6)*
 - 6.2. *Beneficios empresariales (art. 7)*
 - 6.3. *Beneficios del ejercicio de la navegación marítima o aérea
(art. 8)*
 - 6.4. *Empresa asociadas (art. 9)*

6.5 *Rentas de capital mobiliario (dividendos, art. 10, intereses, art. 11 y cánones, art. 12).*

6.6 *Ganancias de capital (art. 13)*

6.7 *Rentas de actividades independientes (Servicios personales independientes, art. 14, Artistas y deportistas, art. 17, y Estudiantes, art. 21)*

6.7.1 *Servicios personales independientes (art. 14)*

6.7.2 *Artistas y deportistas (art. 17)*

6.7.3 *Estudiantes (art. 21)*

6.8 *Rentas de actividades dependientes (Trabajos, art.15, Miembros de Consejos de Administración o d vigilancia, art. 16, Pensiones, art. 18, Remuneraciones públicas, art. 19, Profesores e investigadores, art. 21)*

6.8.1 *Trabajo (art. 15)*

6.8.2 *Miembros del Consejo de Administración o de vigilancia (art. 16)*

6.8.3 *Pensiones (art. 18)*

6.8.4 *Remuneraciones públicas (art. 19)*

6.8.5 *Profesores e investigadores (art. 20)*

6.9 *Otras rentas (art. 22)*

6.10 *Patrimonio (art. 23)*

7. MÉTODO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN (art. 24)

7.1 *Métodos para evitar la doble imposición aplicables en Francia (número 1 del artículo 24)*

7.2 *Métodos para evitar la doble imposición jurídica en España (número 2 del artículo 24)*

8. DISPOSICIONES ESPECIALES

8.1 *Prohibición de discriminación (art. 25)*

8.2 *Procedimiento amistoso (art. 26)*

8.3 *Intercambio de información (art. 27)*

8.4 *Asistencia a la recaudación (art. 28)*

8.5 *Privilegios diplomáticos y consulares (art. 29)*

0. PRESENTACIÓN

El Boletín Oficial del Estado de 12 de junio de 1997 publicó el nuevo Convenio de Doble Imposición (en adelante, CDI) internacional entre España y Francia que fue firmado en Madrid el 10 de octubre de 1995.

Este Convenio no es el primer CDI celebrado entre España y la República Francesa, sino que fue precedido por dos anteriores. El primero de los mismos data de 1963 y comprendía no sólo medidas destinadas a evitar la doble imposición jurídica internacional en relación con los impuestos sobre la renta sino que también incluía medidas en relación al impuesto sobre las herencias, que todavía se mantienen en vigor. Ya en 1973, se celebró un nuevo CDI en relación con los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio.

El Convenio se compone de un total de 33 artículos y un Protocolo de 17 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.

Como en el caso de los anteriores CDI celebrados entre España y Francia el objetivo principal de la firma del nuevo texto jurídico-internacional consiste en el establecimiento de un sistema de eliminación de la doble imposición jurídica internacional para las personas o entidades sujetas a la extensión de la ley tributaria de ambos Estados.

En efecto, siguiendo al profesor Berliri es posible distinguir entre dos aspectos de la ley tributaria: la eficacia de la ley tributaria en el espacio y la extensión de la ley tributaria. La primera de estas nociones se refiere a la determinación del territorio donde la norma es aplicable. La segunda hace referencia a la determinación de los hechos imposables a los que se aplica la norma. Lógicamente, la extensión de ley tributaria de un Estado es resultado de la aplicación de los criterios de sujeción seleccionados por el legislador para que, en el caso de que se realicen, produzcan el nacimiento de la obligación tributaria¹.

Como sintetiza la profesora Soler Roch, la extensión del poder tributario de los Estados no se articula exclusivamente en función de su soberanía territorial, en la medida en que los ordenamientos positivos suelen reconocer dos posibles criterios de vinculación de la riqueza manifestada a través de la renta y el patrimonio a un determinado poder tributario. El primero de estos posibles criterios se basa en circunstancias que rela-

¹BERLIRI, A.: *Principios de Derecho Tributario*, Vol.I, traducción española de Fernando Vicente-Arche Domingo, Ed.de Derecho Financiero, Madrid, 1964, pp.151-152.

cionan al titular de la riqueza con el Estado y el segundo de los mismos se basa en la conexión de la riqueza con el territorio del Estado².

Entre estas circunstancias personales seleccionadas por los diferentes ordenamientos jurídicos para relacionar al titular de la riqueza con un Estado destaca, de forma especial, el criterio de la residencia habitual. Aunque no único ya que en algunos ordenamientos se acompaña del criterio de la nacionalidad, el criterio de la residencia habitual manifestado a través de la permanencia temporal en su territorio, al centro de intereses económicos y sociales, el domicilio habitual, el domicilio social o la sede de dirección efectivo es el criterio generalmente seleccionado para conectar una persona física o jurídica a un determinado Estado. Tal conexión con un determinado Estado genera la obligación de contribuir en los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio por la totalidad de las rentas obtenidas no importa cuál sea el Estado de origen de las mismas ni el Estado de origen del pagador o por la totalidad de los bienes y derechos titularidad de la misma persona o entidad.

El origen de las rentas manifestado por la residencia del pagador de las rentas o el lugar de situación de los bienes que generan las rentas son los criterios principales de conexión de una renta al territorio de un Estado. Cuando se realicen estos puntos de conexión se producirá el supuesto de hecho de la obligación tributaria limitada respecto del territorio con el que se encuentra conectada la renta o el elemento patrimonial.

Lógicamente, la presencia en los ordenamientos positivos de dos criterios de vinculación de la riqueza manifestada a través de la renta y el patrimonio a un determinado poder tributario y la absoluta soberanía de los Estados en el momento de determinar estos criterios de vinculación producirá que una misma manifestación de renta o de patrimonio quede incluida en dos supuestos de hecho tributarios diferentes correspondientes a dos Estados diferentes, fenómeno conocido como doble imposición jurídica internacional.

El supuesto más frecuente y conocido de acumulación de soberanías tributarias sobre una misma renta o patrimonio consiste en el supuesto en el que una manifestación de riqueza queda vinculada a un Estado por razón del territorio y, al mismo tiempo, queda vinculada a otro Estado mediante la utilización de criterios personales.

Además de este supuesto, más arquetípico³, es posible que, como consecuencia de la heterogeneidad de criterios que determinan la conexión de una persona física o

²SOLER ROCH, M^a.T.: "Una reflexión sobre el principio de residencia como criterio de sujeción al poder tributario del Estado" en Presente y futuro de la Imposición directa en España, AEA-Editorial LexNova, Valladolid 1997, pág.63-83.

³SOLER ROCH, M^a.T., op.cit, pág.67.

jurídica con un Estado, dos Estados diferentes consideren vinculados con cada uno de ellos a una misma persona física o jurídica de forma que sobre la misma se acumule la condición de residente a efectos tributarios.

La posibilidad de que la aplicación de la normativa tributaria interna genere supuestos de doble residencia fiscal sobre una misma persona física o jurídica o supuestos de acumulación de tributación por parte del Estado de la fuente de las rentas o de situación del patrimonio y del Estado de residencia del receptor de las rentas o titular del patrimonio ha generado la necesidad de introducir normas jurídicas que incluyan sistemas para evitar la doble imposición jurídica internacional. Este fenómeno supone, lógicamente, un obstáculo para el desarrollo de los intercambios económicos entre los países y evitar el sobregavamen de determinadas actividades que se realizan en el ámbito de una pluralidad de soberanías tributarias frente a aquellas actividades que se desarrollan sujetas únicamente a una sola soberanía. De ahí, la necesidad detectada por los operadores económicos y por la doctrina jurídica de establecer las medidas normativas apropiadas para la atenuación o, incluso, la eliminación del fenómeno.

La doble imposición jurídica internacional se palía, en consecuencias, a dos niveles. A nivel interno a través de normas propias del ordenamiento jurídico de cada uno de los Estados y a nivel internacional mediante la celebración de tratados internacionales bilaterales denominados Convenios de Doble Imposición que siguen, en la mayoría de los casos como en el presente, los sucesivos Modelos de Convenio elaborados en el seno de la OCDE cuya última revisión data de 1997.

La estructura de los sucesivos Modelos de Convenio de la OCDE y, consecuentemente, de los diferentes CDI celebrados a partir de los mismos se basa en el reparto de la potestad de gravamen sobre las rentas y patrimonio entre el Estado de la fuente o de situación de las rentas o elementos patrimoniales y el Estado de residencia de la persona física o jurídica que recibe tales rentas o posee tales patrimonios⁴.

Como consecuencia de la forma de reparto establecida algunas categorías determinadas rentas quedarán sometidas a tributación en uno sólo de los dos Estados Contratantes por lo que la doble imposición jurídica internacional no surgirá. Por el contrario, sí que puede surgir la doble imposición jurídica internacional cuando ambos Estados Contratantes comparten la posibilidad de someter a gravamen una misma categoría de renta. En estos supuestos corresponderá al Estado de residencia del receptor de las rentas aplicar las medidas acordadas para corregir la doble imposición en el Estado de residencia. Para el Estado de residencia la adopción de medidas destinadas a corregir la doble imposición significa un sacrificio recaudatorio que se manifiesta no

⁴FERREIRO LAPATZA, J.J., Curso de Derecho Financiero español, Marcial Pons, Madrid, 1997, 19ª edición, pág.77.

gravando rentas obtenidas por sus residentes fuera de su territorio, este es el denominado método de exención, o bien soportando la disminución de ingresos tributarios por aplicación de la deducción que los residentes practican del impuesto o de su equivalente pagado en el Estado de la fuente, el método de imputación⁵. Las medidas concretas que serán aplicadas dependerá del acuerdo establecido por los Estados en cada CDI en concreto.

Sin embargo, en el Estado actual de desarrollo del Derecho Tributario internacional no es posible afirmar que la lucha contra la doble imposición jurídica internacional sea el único motivo para la aprobación de un CDI. Además, de esta finalidad primigenia, los versiones más recientes de los Modelos de la OCDE y los textos efectivamente adoptados tienen como objetivo esencial combatir el uso inadecuado de los CDI.

El uso inadecuado de los CDI tiene dos manifestaciones principales y diferentes que consisten en el abuso de tratado o *treaty shopping* y la evasión fiscal internacional.

El abuso de tratado o *treaty shopping* indica el uso de un convenio de doble imposición por parte de una persona jurídica, física o sujeto de derecho que, con propiedad, carece de legitimidad para hacerlo de forma que un residente de un tercer Estado que no es parte contratante establece una persona jurídica o entidad dentro de uno de los Estados contratantes del tratado, en orden a obtener ventajas de sus previsiones⁶.

A través del mecanismo de *treaty shopping* el sujeto busca un tratamiento fiscal más favorable que en principio no le sería aplicable. El abuso de convenio se efectúa mediante la interposición de una persona jurídica o entidad en alguno de los Estados contratantes cuando el beneficiario efectivo no es residente en ninguno de ellos⁷. El abuso de CDI implica un esfuerzo premeditado de análisis de la red de convenios de un determinado Estado y una selección cuidadosa del tratado más favorable.

Para combatir el fenómeno de abuso de Convenio la OCDE propuso en los Comentarios al Modelo de 1992 una serie de cláusulas específicamente orientadas a esta labor. En el CDI se ha incluido una de estas cláusulas propuestas por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE⁸.

⁵SOLER ROCH, M^aT, op.cit., pág.69.

⁶BECKER, H. y WURM, F.J., *Treaty Shopping*, Deventer, 1988. Citados por ROSEMBUJ, T., en "Treaty Shopping. Abuso del Convenio" en *Fiscalidad Internacional*, Marcial Pons- Instituto de Fiscalidad Internacional, pág.111.

⁷VAN RAAD, K. y DOERNBERG, R., *United States Model income tax convention*, 1997, Den Haag, pág.173.

⁸ROSEMBUJ, T., op.cit., pp.136-142.

CAVESTANY MANZANEDO, M^a.A., "El *treaty shopping* en el Modelo de Convenio de la OCDE de 1992" en *Impuestos*, núms.15-16, 1993, pp.7 y ss.

No es el abuso del Convenio la única manifestación posible del uso inadecuado de los CDI sino que este uso inadecuado puede manifestarse igualmente a través del fenómeno de evasión fiscal internacional. En este último caso se trata del uso que hace del texto de un CDI una persona física o jurídica que tiene derecho a la aplicación del mismo. Esta persona, combinando el contenido de los CDI y el derecho interno de los Estados, efectúa las operaciones jurídicas o económicas necesarias para tener derecho a la aplicación de un régimen jurídico que signifique una atenuación o eliminación del impuesto total debido en el conjunto de los dos Estados⁹. Se trata de un fenómeno análogo al fraude de ley a nivel del ordenamiento tributario interno.

Para combatir este fenómeno a nivel de la tributación internacional donde las personas físicas, jurídicas o entidades actúan bajo el poder de dos soberanías tributarias diferentes, cada vez con más frecuencia los CDI introducen normas más concretas y más detalladas con el objetivo de eliminar, al menos, los sistemas más frecuentes de evasión fiscal internacional. Esta política que se refleja en el contenido del Modelo de Convenio desde 1977 y se mantiene en el Modelo de Convenio de 1992 y reformas posteriores del mismo, se hace más acusada si cabe, en los CDI efectivamente celebrados por España durante la década de los noventa. El CDI es, sin lugar a dudas, como veremos, uno de los ejemplos paradigmáticos de texto internacional que pretende enjuagar todas las vías posibles o, al menos, conocidos de evasión fiscal internacional.

Junto a las anteriores razones expuestas se acumulan otras que justifican la celebración de un nuevo CDI con Francia, a finales de 1995. Entre éstas destaca, el habitual objetivo de actualización de las referencias normativas a los sistemas tributarios de ambos Estados contratantes (objetivo rápidamente anulado, como veremos, como consecuencia de la gran mutabilidad de los sistemas tributarios) y al cual hay que sumarle la inclusión de una serie de disposiciones destinadas a incrementar el número de supuestos en los que el Estado de la fuente tendrá capacidad para someter a gravamen determinadas rentas y el Estado de situación de los bienes tendrá capacidad para someter a gravamen determinados bienes.

1. ÁMBITO PERSONAL

El Convenio entre España y Francia se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados contratantes (art.1). Los Estados contratantes en el momento de definir el ámbito subjetivo del CDI que se encontraba en fase de negociación siguen el Modelo de Convenio de la OCDE mediante la elección del elemento de conexión más frecuen-

⁹Improper use of tax treaties, pp.96-155.

te entre un determinado Estado y una persona física, jurídica o entidad consistente en la residencia. La realización de este punto de conexión determina en el seno del ordenamiento jurídico interno la tributación en dicho Estado por la totalidad de las rentas obtenidas así como por la totalidad de los elementos patrimoniales de la persona física, jurídica o entidad.

Siguiendo siempre el Modelo de Convenio de la OCDE el criterio de la residencia prima sobre el criterio de la nacionalidad. La nacionalidad sólo interviene cuando se trata de evitar discriminaciones en perjuicio de los súbditos de uno u otro Estado (art.25, número 1), y cuando se utiliza como criterio subsidiario para resolver los casos de doble residencia (art.4, número 2, c)).

A excepción del artículo sobre “No discriminación” (art.25), 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 francés que no sea al mismo tiempo residente en uno de los dos países. La condición de residente en uno u otro de los Estados contratantes es condición sine qua non para tener derecho a la aplicación del mismo, con excepción del artículo 25.

El problema consiste en determinar cuándo una persona física o jurídica es residente de uno de los dos Estados contratantes. El Convenio no contiene una definición autónoma de residencia, sino que se remite a la legislación fiscal interna 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. En el artículo 4.1 se efectúa una remisión a los criterios de derecho interno más frecuentemente elegidos para que se produzca el supuesto de residencia en el Estado y, en consecuencia, la tributación en el Estado de forma global, por la renta mundial o por el patrimonio mundial.

Sin embargo, esta expresión no incluye a las personas que están sujetas a imposición en este Estado exclusivamente por la renta que obtengan procedente de fuentes situadas en el citado Estado, o por el patrimonio que posean en el mismo (Art.4 número 1). Se excluye, por lo tanto, de la condición de residente a aquellas personas o entidades que merezcan tal calificación de acuerdo con el derecho interno de uno de los Estados contratantes a las personas que queden sujetas a una obligación tributaria limitada a las rentas originadas por fuentes situadas en el Estado contratante o a los elementos patrimoniales situados en el mismo. Con la introducción de esta cláusula de exclusión se pretende evitar que puedan entrar dentro del ámbito subjetivo del CDI y, por lo tanto, beneficiarse del CDI las personas o entidades que gocen de un régimen tributario privilegiado que suponga la exclusión de tributación en el Estado de residencia de las rentas provenientes de otros Estados o de los bienes situados en otros Estados.

En el caso español, los criterios de residencia para las personas físicas se encuentran regulados, a partir del 1 de enero de 1999, en el artículo 9 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas¹⁰. Las personas físicas que no reúnan los requisitos que aparecen en este artículo no tendrán la condición de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y, en su caso, serán contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes si obtienen rentas en

¹⁰Artículo 9. Residencia habitual en territorio español.

1. Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en España se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios de los calificados reglamentariamente como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en el mismo durante 183 días en el año natural.

b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, residen habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependa de aquél.

2.1.º A los efectos de esta Ley, se considerarán contribuyentes las personas de nacionalidad española, su cónyuge no separado legalmente e hijos menores de edad que tuviesen su residencia habitual en el extranjero, por su condición de:

a) Miembros de misiones diplomáticas españolas, comprendiendo tanto al jefe de la misión, como a los miembros del personal diplomático, administrativo, técnico o de servicios de la misma.

b) Miembros de las oficinas consulares españolas, comprendiendo tanto al jefe de las mismas como al funcionario o personal de servicios a ellas adscritos, con excepción de los vicecónsules honorarios o agentes consulares honorarios y del personal dependiente de los mismos.

c) Titulares de cargo o empleo oficial del Estado español como miembros de las delegaciones y representaciones permanentes acreditadas ante organismos internacionales o que formen parte de delegaciones o misiones de observadores en el extranjero.

d) Funcionarios en activo que ejerzan en el extranjero cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomático o consular.

2º. No será de aplicación lo dispuesto en el número anterior:

a) Cuando las personas a que se refiere el número 1 o de este apartado no sean funcionarios públicos en activo o titulares de cargo o empleo oficial y tuvieran su residencia habitual en el extranjero con anterioridad a la adquisición de cualquiera de las condiciones enumeradas en el mismo.

b) En el caso de los ónyuges no separados legalmente o hijos menores de edad, cuando tuvieran su residencia habitual en el extranjero con anterioridad a la adquisición por el cónyuge, el padre o la madre, de las condiciones enumeradas en el número 1º de este apartado..

3. No perderán la condición de contribuyentes por este Impuesto las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorios calificado reglamentariamente como paraíso fiscal. Esta regla se aplicará en el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cuatro períodos impositivos siguientes.

4. Cuando no porceda la aplicación de normas específicas derivadas de los tratados internacionales en los que España sea parte, no se considerarán contribuyentes, a título de reciprocidad, los nacionales extranjeros que tengan su residencia habitual en España, cuando esta circunstancia fuera consecuencia de alguno de los supuestos establecidos en el apartado 2 de este artículo.

territorio español. Esta definición de residencia en territorio español de las personas físicas se aplica también en el Impuesto sobre el Patrimonio regulado por la Ley 19/1991.

Por lo que respecta al Impuesto sobre Sociedades, las entidades jurídicas, según el número 1 del art.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 determinada 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-francés, 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 residente de ambos.

Tales criterios son, en cuanto a las personas físicas, y, de forma subsidiaria: la vivienda permanente a su disposición; el Estado donde se encuentra 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 artículo 4).

El primero de estos criterios implica que la residencia de una persona física se encuentra allí donde ésta tiene la posesión o disfrute de una residencia habitual. De acuerdo con los Comentarios al Modelo de Convenio para que la residencia habitual implique residencia en uno de los Estados contratantes se requiere que aquélla sea permanente, es decir, “que la persona la haya amueblado y reservado para su uso con intención de permanencia, a diferencia del hecho de la estancia en un determinado lugar en condiciones tales que la hagan aparecer como limitada a una corta duración”¹¹. Cualquier forma de vivienda habitual puede ser admitido¹².

Si tras haber realizado un análisis de la situación desde el punto de vista de la re-

¹¹“La permanencia en la residencia es esencial, lo que significa que el interesado debe hacer lo necesario para tener el alojamiento a su disposición todo el tiempo, de una manera continua y no ocasionalmente como para efectuar una estancia que, tenidas en cuenta las razones que la motivaban, está necesariamente ligada a un corto período de tiempo (viaje de placer, viaje de negocios, viaje de estudios, estancia en una escuela, etc.)”.

¹²Vivienda unifamiliar o apartamento que sea titularidad del interesado o en alquiler, habitación alquilada con muebles...

gla de la vivienda permanente a su disposición, puede llegarse a la conclusión de que la persona física mantiene una vivienda permanente en ambos Estados, se considerará a esta persona física residente del Estado contratante con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas, lo que en el texto del Modelo de Convenio de la OCDE se denomina “centro de intereses económicos”. Este criterio es, lógicamente, un criterio material que exige el examen de los hechos y circunstancias reales que rodean de cada persona física en concreto. Por supuesto, la valoración de estos lazos personales y económicos hay que estudiar las relaciones familiares y sociales del interesado, sus ocupaciones, sus actividades políticas, culturales u otras, la sede de sus negocios, el lugar desde el que administra sus bienes. Sólo un examen detenido de todos y cada uno de estos elementos permitirá llegar a una conclusión sobre la ubicación del Estado en el que el interesado mantiene su centro de intereses económicos.

Cuando una persona física disponga de una residencia habitual permanente en cada uno de los Estados contratantes y no sea posible determinar con cuál de ellos mantiene las relaciones económicas y sociales más estrechas o la persona física carezca de una residencia habitual permanente en cualquiera de los Estados contratantes, se ha previsto la aplicación del criterio del artículo 4.1.b). El mismo consiste en considerar a la persona física residente del Estado contratante donde ésta permanezca de forma habitual. La aplicación de este criterio conduce a la contabilización de la totalidad de los períodos durante los cuales la persona física es residente en uno u otro de los Estados contratantes.

Si tras haber recurrido a los criterios anteriores de residencia permanente y de permanencia habitual, no ha sido posible determinar cuál es el Estado de residencia de la persona física ya sea porque la persona permanece de forma habitual en cada uno de los Estados contratantes o porque no lo hace en ninguno de ellos, se considerará a la persona física residente de aquel Estado del cual posee la nacionalidad (art.4.2.c). Este es uno de los pocos supuestos en los que el CDI, siguiendo el contenido del Modelo de Convenio de la OCDE, utiliza el criterio de la nacionalidad.

Finalmente, la última regla introducida para romper los conflictos de doble residencia consiste en determinar cuál sea la residencia de una persona física a efectos de aplicación del CDI consistirá en el acuerdo sobre esta materia por parte de las autoridades competentes siguiendo el procedimiento amistoso previsto en el artículo 25 del CDI¹³.

En cuanto a las entidades que no sean personas físicas, el criterio a emplear es el

¹³Esta cláusula de cierre plantea una serie de dificultades para la persona física interesada como el la inseguridad jurídica en la que puede encontrarse la misma durante el proceso que puede durar largo tiempo de negociación interestatal. Cabe la posibilidad, incluso, de que los Estados contratantes no lleguen a una cuerdo sobre cuál es el Estado de residencia ya que el artículo 25 que regula el procedimiento amistoso tan sólo introduce la obligación de iniciar conversaciones entre los Estados.

de la sede de dirección efectiva (apartado 3 del artículo 4). Se trata de un criterio material basado en la realidad de la organización interna de cada sociedad y de cada entidad. Factores tales como el lugar desde el cual se organiza y dirige la actividad económica de la entidad o el lugar de reunión de los órganos de administración o el lugar de celebración de las Juntas Generales de accionistas o de miembros o el lugar donde se produce la llevanza de la contabilidad serán determinantes para escoger el Estado donde se encuentra la sede de dirección efectiva.

Se trata de un criterio, el de la sede de dirección efectiva, de gran predicamento en la legislación positiva de los Estados ya que es uno de los puntos de conexión elegidos para producir el nacimiento de la obligación personal sobre la renta de las sociedades o entidades¹⁴.

Para estar incluido dentro del ámbito subjetivo del Convenio además de tener la condición de “residente” es necesario tener la condición de “persona”. Siguiendo el Modelo de Convenio de la OCDE, el art.3 del Convenio hispano-francés 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 d) del número 1 del artículo 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 e) del número 1 del artículo 3 del Convenio). El criterio para determinar la posibilidad de quedar incluido en el ámbito subjetivo de aplicación del CDI es estrictamente fiscal. La condición de sujeto pasivo del impuesto sobre la renta o del impuesto sobre el patrimonio de una determinada entidad permite la inclusión de la misma dentro del ámbito subjetivo del mismo. Esto tiene una especial importancia en relación con determinadas entidades que, de acuerdo con el ordenamiento privado español, carecen de personalidad jurídica pero que sí son reconocidas como sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades. Al poseer la condición de sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades se les incluirá dentro del ámbito de aplicación del CDI¹⁵. A sensu contrario, las entidades

¹⁴En relación al Impuesto sobre Sociedades aprobado por la Ley 43/1995, de 28 de diciembre, el artículo 8.3.c) prevé como punto de conexión que determina la residencia en territorio español la presencia de la sede de dirección efectiva de la sociedad o entidad. El propio artículo prevé que la sede de dirección efectiva se encuentra en territorio español cuando en él radique la dirección y el control del conjunto de sus actividades.

CLAVIJO HERNÁNDEZ, F., “Impuesto sobre Sociedades (1)” en *Curso de Derecho Tributario español*, Marcial Pons, Madrid, 1998, pp.221-305, pág.237.

En relación a la legislación anterior recogida en la Ley 61/1978 se utiliza el mismo criterio en los artículos 8.1 y 9.c de la misma.

del artículo 33 de la Ley General Tributaria (comunidades de bienes, herencias yacentes, sociedades civiles...) sometidas al régimen de atribución de rentas no quedarán incluidas dentro del ámbito subjetivo de aplicación del CDI al carecer de la condición de sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades¹⁶. La única excepción consistirá en las Sociedades Agrarias de Transformación (art.6.2 Ley 43/1995) que gozan en cualquier caso de la condición de sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades.

Por consiguiente, las sociedades colectivas, comanditarias simples o comanditarias por acciones, al ser consideradas como sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades regulado en la Ley 43/1995 serán consideradas como "sociedades" a efectos de aplicación del CDI entre Francia y España. Si, además, cumplen alguno de los criterios del artículo 8 de la Ley 43/1995 adquirirán la condición de residentes en España y, en consecuencia, cumplirán la doble condición de personalidad y residencia necesarias para entrar dentro del ámbito subjetivo del CDI.

Hay que destacar que, a diferencia de lo que sucede en el Modelo de Convenio de la OCDE y en la mayoría de los CDI celebrados por España, existe en la letra b) del número 3 del Protocolo una norma en relación al tratamiento aplicable a las sociedades de personas y las otras agrupaciones de personas desde el punto de vista de la legislación francesa. En efecto, las sociedades de personas y las otras agrupaciones de personas sometidas por la legislación interna francesa o un régimen fiscal análogo al de las sociedades de personas gozarán de la condición de residentes en Francia si cumplen las tres condiciones siguientes:

- que tengan su sede en Francia;
- que no estén sometidas en Francia al Impuesto sobre Sociedades;
- que los partícipes en dichas sociedades de personas y otras agrupaciones de personas estén personalmente sometidos al impuesto en Francia en la parte de los beneficios que le correspondan.

¹⁵El artículo 7 de la Ley 43/1995 otorga la condición de sujetos pasivos a las siguientes entidades carentes de personalidad jurídica:

- Fondos de inversión;
- Fondos de pensiones;
- Uniones temporales de empresas;
- Fondos de capital-riesgo;
- Fondos de regulación del mercado hipotecario;
- Fondos de titulización hipotecaria y
- Fondos de titulización de activos.

CLAVIJO HERNÁNDEZ, F., op.cit., pp.235-236.

¹⁶Art.6 de la Ley 43/1995.

Por exclusión, en los supuestos en los que no se reúnan estas condiciones las sociedades de personas y las otras agrupaciones de personas no tendrán la condición de residentes en Francia.

En todo caso, hay que destacar que los establecimientos permanentes, en ningún caso, pueden considerarse “personas” a efectos de aplicación del Convenio hispano-francés. 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 Estado que estando situados en España o en Francia, 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.

2. ÁMBITO OBJETIVO

Desde el punto de vista de los impuestos cubiertos por el Convenio, éste se extiende a los impuestos sobre la renta y el patrimonio exigibles por cada uno de los Estados contratantes (número 1 del artículo 2). Se consideran impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio los que gravan la totalidad de la renta o del patrimonio o cualquier parte de los mismos y los que gravan las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles o inmuebles, los impuestos sobre el importe de los sueldos y salarios pagados por las empresas, así como los impuestos sobre las plusvalías (número 2 del artículo 2).

Es, por lo tanto, el objeto material del impuesto el criterio utilizado para delimitar el ámbito objetivo de aplicación del tributo. De acuerdo con Ferreiro¹⁷, el legislador, en este caso se trataría de los órganos estatales negociadores del CDI, siempre quiere, en los tributos que se inspiran en el principio de capacidad económica, gravar la riqueza del contribuyente, ya sea ésta bajo la forma de renta o de patrimonio del contribuyente. Gravar la riqueza del contribuyente se erige así en el fin primario, fundamental del legislador. El objeto-fin del tributo es, pues, gravar la riqueza del contribuyente, ya sea bajo forma de renta o de patrimonio. Pero el legislador que quiere gravar una determinada riqueza puede elegir entre gravar directamente esa manifestación de riqueza que quiere gravar o bien gravar efectivamente otro objeto, otra realidad material. Así, frente a la riqueza que se quiere gravar, el objeto-fin del tributo, debemos distinguir la riqueza efectivamente gravada, en el sentido de cosa o bien sobre el que recae el tributo, el objeto material del tributo. Cuando el legislador ha elegido un objeto-fin, una riqueza que desea someter a gravamen puede elegir entre diferentes objetos materiales del tributo sobre los cuales hacer recaer el tributo.

¹⁷FERREIRO LAPATZA, J.J., “El objeto del tributo” en *Civitas REDE*, nº10, abril-junio, 1976, pp.229-236.

En el caso del CDI entre Francia y España, siguiendo el Modelo de Convenio de la OCDE, se citan toda una serie de objetos-materiales del tributo (la globalidad de la renta de una persona las plusvalías de la cesión de bienes muebles o inmuebles, la globalidad del patrimonio, cualquier fracción del patrimonio) que en el caso de que correspondan a los objetos-materiales efectivamente sometidos a gravamen en alguno de los dos Estados contratantes producirán la inclusión en el ámbito de aplicación objetivo del CDI de los impuestos que correspondan a tales objetos-materiales.

Determinados objetos-materiales de gravamen como la fabricación de bienes y prestaciones de servicios, la producción de determinados bienes específicos quedan excluidos del ámbito objetivo de aplicación del CDI. Las contribuciones a la Seguridad Social no constituyen, tampoco, un objeto material susceptible de inclusión en el ámbito objetivo de aplicación del CDI.

Desde el punto de vista del sujeto activo del impuesto, de la Administración que puede exigir el impuesto, entran dentro del ámbito objetivo del Convenio tanto los impuestos exigidos por cada uno de los Estados contratantes como los impuestos exigidos por otras entidades territoriales como las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales.

Por tanto, y en relación con la enumeración contenida en el apartado a) del párrafo 3 del artículo 2 del Convenio, los impuestos a los que concretamente se aplica el mismo a partir del 1 de enero de 1999 son:

-En relación con España, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas regulado actualmente por la Ley 40/1998 de 9 de diciembre; el Impuesto sobre Sociedades regulado actualmente por la Ley 43/1995 de 27 de diciembre; el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, el Impuesto sobre el Patrimonio regulado actualmente en la Ley 19/1991, de 6 de junio; y los Impuestos locales sobre la renta y el patrimonio, recogidos en la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales.

Consideramos que dentro de los impuestos locales actuales sobre la renta y sobre el patrimonio debemos incluir el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, el Impuesto sobre Actividades Económicas y el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. Todos estos impuestos locales tienen como objeto-fin de gravamen la renta de las personas físicas o jurídicas aunque como objeto material de gravamen aparezca formalmente el patrimonio en los dos primeros o el mero ejercicio de una actividad económica en el tercero de los impuestos citados.

-En relación con Francia, el Impuesto sobre la Renta, el Impuesto sobre Sociedades, la Tasa sobre los Salarios y el Impuesto de Solidaridad sobre el Patrimonio. La Tasa sobre los Salarios es un tributo que se exige a algunas empresas que no son sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido y que tiene como base imponible la masa salarial satisfecha por la empresa que supere una determinada cantidad.

Dispone, por último, el apartado 4 del artículo 2, que se aplicará también el Convenio a los impuestos de idéntica o análoga naturaleza que en los Estados Contratantes se añadan o sustituyan a los actuales. Esta cláusula resulta de gran interés dada la extraordinaria mutabilidad de los sistemas tributarios propios de los Estados desarrollados como Francia o España¹⁸. Cuando se trata de calificar un nuevo impuesto como de naturaleza idéntica o análoga que se añadan o sustituyan a los actuales habrá que acudir al análisis del criterio del objeto material de gravamen. Lógicamente, el hecho de que el objeto material del impuesto más recientemente introducido consista en la globalidad de la renta, la globalidad del patrimonio, las plusvalías generadas por la transmisión de bienes muebles o inmuebles o una fracción del patrimonio acarrerará la inclusión del mismo en el ámbito objetivo del mismo. Finalmente, se establece la obligación para las autoridades competentes de los Estados contratantes de comunicarse mutuamente las modificaciones importantes que se hayan introducido en sus respectivas legislaciones fiscales.

3. 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 32 y 33 del Convenio hispano-francés.

De acuerdo con el número 1 del artículo 32, la entrada en vigor del Convenio se prevé a partir del primer día del segundo mes siguiente al día de la recepción de las notificaciones¹⁹. Para que se produzca la entrada en vigor del Convenio hispano-francés es necesario que se produzca el doble requisito de ratificación del mismo de acuerdo con los procedimientos constitucionales internos (que en España incluyen la aprobación por el Pleno del Congreso y del Senado al tratarse de un Tratado Internacional que afecta a la Hacienda Pública, según el art.94.1.d) CE) y la notificación mutua entre los Estados del cumplimiento de los procedimientos constitucionales internos²⁰.

Como consecuencia del cumplimiento de estos trámites, el Convenio entró en vigor el día 1 de julio de 1997.

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 diferentes etapas según el tipo de impuestos a los cuales se aplican.

¹⁸La utilidad de esta cláusula se ha puesto ya de manifiesto a partir del 1 de enero de 1999 momento en que comenzó a aplicar la bifurcación la regulación de la tributación sobre la renta a través de un impuesto propio para las personas físicas residentes regulado en la Ley 40/1998 y un impuesto para las personas o entidades no residentes regulado en la Ley 41/1998.

¹⁹DIEZ DE VELASCO, M., Instituciones de Derecho Internacional público, Volumen 1, Editorial Tecnos, 1990, pp.127-128.

²⁰MANGAS MARTÍN, A., en DIEZ DE VELASCO, M., op.cit., pp.110-115.

Respecto de los impuestos que se exigen mediante retención en la fuente (retención sobre intereses, dividendos o cánones) se aplicará el CDI a las rentas que puedan exigirse con posterioridad al 1 de julio de 1997.

Respecto de los restantes impuestos sobre la renta, se aplicará el CDI a las rentas correspondientes al año natural siguiente al de la entrada en vigor del Convenio y a las rentas correspondientes a los ejercicios fiscales que se inicien en el año natural siguiente al de la entrada en vigor del Convenio.

Respecto de los impuestos que no tengan como objeto de gravamen la renta, se aplicará el Convenio a los hechos imponible producidos a partir del 1 de enero de 1998.

Los negociadores evitaron dotar al Convenio de efectos retroactivos, a fin de evitar los problemas administrativos que la aplicación retroactiva de una norma suele conllevar.

El número 3 del artículo 32 dispone que el Convenio de 1973 para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio cesarán de producir efectos cuando las disposiciones correspondientes del nuevo Convenio de 1995 se hagan efectivas. Es decir que, a partir del 1 de enero de 1998, dejarán de aplicarse las disposiciones del Convenio de 1973. Por otro lado, los artículos 8 al 28 del Convenio de 1963 entre Francia y España tendentes a evitar la doble imposición y a establecer las reglas de asistencia administrativa recíproca en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio seguirán vigentes. Estos artículos, 8 al 28, contienen precisamente las medidas destinadas a evitar la doble imposición en materia de sucesiones.

El Convenio hispano-francés mantendrá su vigencia de forma indefinida en el tiempo. La denuncia del Convenio²¹ (art.33) 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. Tal denuncia podrá efectuarse únicamente a partir del quinto año natural siguiente al de su entrada en vigor.

4. ÁMBITO TERRITORIAL

El ámbito territorial en el que se aplica el Modelo de Convenio está constituido por “España” y “Francia”, definidos en las letras a) y b) del número 1 del art.3.

Existe una definición política y geográfica de España. Desde el punto de vista político “España” significa el Estado español.

²¹DIEZ DE VELASCO, M., op.cit., pág.148.

Desde el punto de vista geográfico, “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.

De la descripción técnica incluida en la letra a) del número 1 del artículo 3 se deduce la inclusión dentro del ámbito territorial del Estado español²² del mar territorial cuya extensión ha quedado fijada a través de la Ley 10/1977 de 4 de enero en doce millas (22.222 metros)²³. La consideración de esa superficie marítima como mar territorial español significa que sobre la misma el Estado español ejerce su soberanía “sobre la columna de agua, el lecho, el subsuelo y los recursos de ese mar, así como el espacio suprayacente”. En relación con Francia, al tratarse de un Estado vecino con el cual podrí- an plantearse problemas de delimitación del mar territorial como consecuencia del carácter irregular de la costa española, los límites al mar territorial se han fijado a través de otros acuerdos internacionales como son el Convenio relativo a la pesca en el Bidasoa y la Bahía de Higer de 14 de julio de 1959²⁴ y el Convenio de París de 29 de enero de 1974 sobre delimitación del mar territorial y la zona contigua en el Golfo de Vizcaya (Golfo de Gascuña)²⁵.

Siguiendo los pasos de otros Estados, España, además de regular por vía interna y por tratado internacional los límites al mar territorial, también ha reglamentado por vía interna la Zona Económica Exclusiva a través de la Ley 15/1978, de 20 de febrero²⁶ 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 en materia de exploración y explotación de los recursos naturales²⁷.

²²DIEZ DE VELASCO, M., op.cit. pág.348.

²³Art.3.

²⁴BOE de 2 de febrero de 1965.

²⁵BOE de 4 de julio de 1975.

²⁶BOE de 23 de febrero de 1978.

²⁷En concreto la normativa legal prevé que el Estado español posee las siguientes facultades soberanas sobre la Zona Económica Exclusiva:

- a) el derecho exclusivo sobre los recursos naturales;
- b) la competencia de reglamentar la conservación, explotación y exploración de tales recursos;
- c) la jurisdicción exclusiva para hacer cumplir las disposiciones pertinentes, y
- d) de cualesquiera otras competencias que el Gobierno establezca en conformidad con el Derecho Internacional (art.1,2).

Por último, dentro de la descripción del espacio físico en el cual Estado español ejerce su poder soberano desde el punto de vista tributario, al menos, se debe incluir la plataforma continental que comprende el lecho y el subsuelo de las áreas submarinas que se extienden más allá de su mar territorial y a todo lo largo de la prolongación natural del territorio hasta el borde exterior del margen continental o bien hasta una distancia de doscientos millas marinas contadas desde las líneas de bases a partir de las cuales se mide la anchura del mar territorial, en los casos en que el borde exterior del margen continental no llegue a esa distancia²⁸.

La definición de “Francia” es exclusivamente geográfica y significa los departamentos europeos y de ultramar de la República Francesa, incluyendo su mar territorial y las áreas exteriores a ésta, en los que de conformidad con el Derecho internacional, la República Francesa ostenta derechos de soberanía con fines de exploración y de explotación de recursos naturales del fondo marino, de su subsuelo y de sus aguas suprayacentes. Los territorios franceses de ultramar no se encuentran incluidos dentro del ámbito territorial del Convenio.

El artículo 31 del Convenio prevé la posibilidad de que, mediante intercambio de notas diplomáticas o por cualquier otro procedimiento, se extienda el ámbito de aplicación territorial del Convenio a los territorios de ultramar y otras entidades territoriales de la República Francesa.

5. MECANISMOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

Los Convenios de Doble Imposición que siguen el Modelo de la OCDE, entre los que se incluye el Convenio hispano-francés, evitan la doble imposición mediante un doble mecanismo.

En primer lugar, el articulado del CDI en sus artículos 6 a 22 prevé para cada tipo de rendimiento, para cada categoría de renta la potestad de gravamen sobre la misma. Es decir, que los Estados contratantes fijan mediante el acuerdo convencional la distribución entre ellos de la potestad, del derecho a gravar las distintas clases, categorías, de rentas. Se dan unas pautas para determinar el derecho a gravar que corresponde al Estado de la fuente y al Estado de residencia del perceptor de las rentas o titular del patrimonio. A su vez, el artículo 23 contiene la distribución de la potestad tributaria de gravamen sobre los diversos elementos del patrimonio.

Tal distribución de la capacidad de someter a gravamen permite distinguir entre dos posibles sistemas de tributación de las rentas. Algunas categorías de rentas o de ele-

²⁸Convención de Derecho del Mar de 1982 (arts.76 y ss.).

mentos patrimoniales quedan sometidos a la potestad exclusiva de tributación en el Estado de residencia del receptor de las rentas o titular de los elementos patrimoniales. El Estado de la fuente de las rentas o el Estado de situación del bien renuncia mediante el texto del CDI al ejercicio de su soberanía tributaria sobre una determinada clase de renta. Se produce, en consecuencia, una concentración del poder de gravamen específico sobre un determinado ingreso o un determinado elemento patrimonial en manos del Estado de residencia. La concesión de la capacidad exclusiva de gravamen constituye un primer mecanismo para impedir la aparición de la doble imposición jurídica internacional en el CDI hispano-francés.

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.

La posibilidad contemplada en el articulado del CDI hispano-francés de que las rentas o los bienes queden finalmente sometidos a tributación en cada uno de los Estados contratantes parece una solución inadecuada para alcanzar el objetivo de combatir la doble imposición jurídica internacional.

Por ello, el propio Modelo de Convenio de la OCDE y el CDI celebrado entre Francia y España prevé un mecanismo en el art.24 del Convenio hispano-francés para evitar la doble imposición jurídica internacional que debe ser aplicado por el Estado de residencia que deberá soportar el coste recaudatorio de tal mecanismo.

El Modelo de Convenio de la OCDE admite dos métodos para evitar la doble imposición jurídica internacional: el método de exención y el método de imputación. El método de exención significa que las rentas que, de acuerdo con las disposiciones del Convenio pueden quedar sometidas a gravamen en el Estado de la fuente, no pueden quedar sometidas a gravamen en el otro Estado Contratante en el que resida el receptor de las rentas. Este primer método implica, por lo tanto, la posibilidad de ejercicio de la potestad de gravamen por parte del Estado de la fuente y la renuncia por parte del Estado de residencia de someter a gravamen determinadas clases de rentas o de bienes. El método de imputación significa, por otro lado, que las rentas que pueden quedar sometidas a gravamen en el Estado de la fuente pueden quedar sometidas también a gravamen en el Estado de re-

sidencia del receptor de las rentas. En el Estado de residencia el receptor de las rentas se deducirá de la cuota exigida en este Estado el impuesto satisfecho en el otro Estado. En el presente Convenio, Francia aplica el método de exención con progresividad para algunas rentas y el método de imputación limitada para otras y para los elementos del patrimonio. España, por su parte, emplea el método de imputación limitada.

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

6. REPARTO DE LA POTESTAD TRIBUTARIA

6.1 *Rentas de bienes inmuebles (art.6)*

El artículo 6 del Convenio hispano-francés 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.

El propio artículo detalla cuál es el conjunto de rentas que deben ser calificadas a efectos de aplicación del CDI como rentas de bienes inmuebles. Así, dentro de las rentas de bienes inmuebles se incluyen las rentas derivadas de explotaciones agrícolas, forestales, así como las rentas de bienes inmuebles afectos a actividades empresariales o bienes destinados a la prestación de servicios personales independientes. También se incluyen dentro de las rentas de bienes inmuebles aquellas generadas por la explotación de bienes inmuebles como elementos patrimoniales que incluye los bienes objeto de contrato de arrendamiento o de aparcería.

El número 5 del Protocolo Adicional califica también como rentas de bienes inmuebles a las rentas procedentes del arrendamiento de bienes inmuebles amueblados. Desde el punto de vista civil esos arrendamientos son calificados como arrendamientos de temporada (Art.3.2 de la Ley de Arrendamientos Urbanos).

En relación, a la definición de bienes inmuebles, el número 2 del artículo 6 efectúa una remisión al derecho interno de los Estados en los que los bienes se encuentran situados. Esta remisión al derecho interno no es incondicionada ya que el Convenio expresamente califica como bienes inmuebles a los bienes accesorios, el ganado y equipo utilizado en las explotaciones agrícolas y forestales; los derechos a los que se aplique las disposiciones de derecho privado relativas a los bienes raíces, el usufructo de bienes inmuebles y los derechos a percibir pagos variables o fijos por la explotación o la concesión de la explotación de yacimientos minerales, fuentes y otros recursos naturales. En sentido contrario, el texto del Convenio excluye de la condición de bienes inmuebles a los buques y aeronaves. Respetando siempre la calificación de determinados bienes como inmuebles o como no inmuebles, se efectúa por el

texto convencional una remisión a la normativa interna de cada uno de los Estados contratantes²⁹.

En el apartado 5 del art.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-francés 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.

La concesión de la capacidad para someter a gravamen de las rentas de bienes inmuebles respeta el punto de conexión tradicional del “*locus rei sitae*”³⁰ y permite, por lo tanto, al Estado de situación del bien inmueble el gravamen de las rentas generadas por los mismos de acuerdo con su propio ordenamiento interno³¹. El ejercicio de la capacidad de someter estas rentas a gravamen por parte del Estado de la fuente genera un cos-

²⁹Desde el punto de vista del Derecho español, el Código Civil (art.334) considera bienes inmuebles:

1. *Las tierras, edificios, caminos y construcciones de todo género adheridos al suelo.*
2. *Los árboles y plantas y los frutos pendientes, mientras estuvieran unidos a la tierra o formaran parte integrante de un inmueble.*
3. *Todo lo que esté unido a un inmueble de una manera fija, de suerte que no puede separarse de él sin quebrantamiento de la materia o deterioro del objeto.*
4. *Las estatuas, relieves, pinturas u otros objetos de uso u ornamentación colocados en edificios o heredas por el dueño del inmueble en tal forma que revele el propósito de unirlos de un modo permanente al fundo.*
5. *Las máquinas, vasos, instrumentos o utensilios destinados por el propietario de la finca a la industria o explotación que se realice en un edificio o heredad, y que directamente concurren a satisfacer las necesidades de la explotación misma.*
6. *Los viveros de animales, palomares, colmenas, estanques de peces o criaderos análogos cuando el propietario los haya colocado o los conserve con el propósito de mantenerlos unidos a la finca, y formando parte de ella de un modo permanente.*
7. *Los abonos destinados al cultivo de una heredad, que estén en las tierras donde hayan de utilizarse.*
8. *Las minas, canteras y escoriales, mientras su materia permanece unida al yacimiento, y las aguas vivas o estancadas.*
9. *Los diques y construcciones que, aun cuando sean flotantes, estén destinados por su objeto y condiciones a permanecer en un punto fijo de un río, lago o costa.*
10. *Las concesiones administrativas de obras públicas y las servidumbres y demás derechos reales sobre bienes inmuebles.*

³⁰GOTA LOSADA, A. “Normas de nuestro derecho interno para evitar la doble imposición internacional”, en *Tratado del Impuesto sobre la Renta*, Tomo III, pp.653-742, pág.735.

Considera el autor que el punto de conexión del “*locus rei sitae*” en las rentas agrícolas y rústicas es “indeclinable”, “como derivado de la soberanía nacional, y que por su propia naturaleza no puede ser objeto de limitación ni por Tratados internacionales ni por uso de autorización conferido al Gobierno”.

³¹Como muestra de esta capacidad de someter a gravamen las rentas de bienes inmuebles, los artículos 23 y 24 de la Ley 41/1998 permiten al Estado español someter a gravamen las rentas inmobiliarias de residentes en Francia o en otros Estados, sin admitir de deducción de gasto alguno, al tipo del 25%.

te recaudatorio por parte del Estado de residencia del receptor de las rentas que, de acuerdo con lo previsto en el artículo 24 del CDI, queda obligado a admitir la deducción del impuesto soportado en el otro Estado con el límite de la carga tributaria correspondiente a esta misma renta en el Estado de residencia. Como resultado de este sistema el residente en el otro Estado se verá perjudicado, en la generalidad de los casos, ya que en el Estado de residencia las rentas inmobiliarias tributarán tras haber deducido una serie de gastos y la cuota correspondiente a estas rentas será más baja que la cuota aplicada sobre estas rentas brutas en el Estado de la fuente.

6.2 Beneficios empresariales (art.7):

En materia de reparto de la soberanía tributaria sobre los beneficios empresariales, los artículos del Convenio hispano-francés 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). Por lo tanto, es condición necesaria para la tributación de los beneficios empresariales en el Estado de ejercicio de la actividad económica que esta se realice a través de un establecimiento permanente. En ausencia de este elemento personal el Estado en el que se ejerce la actividad y desde el que, al fin y al cabo, se generan los beneficios empresariales carecerá de la capacidad de someter a gravamen los mismos y, por otro lado, el Estado de residencia de la persona física o persona jurídica que ejerce la actividad empresarial poseerá la capacidad para someter a gravamen de forma ilimitada los beneficios empresariales obtenidos en el otro Estado³².

El Estado español, al igual que la mayoría de Estados en el ámbito internacional, ha incluido la institución en su legislación interna como punto de conexión con el territorio español generador del nacimiento de la obligación tributaria en este Estado³³.

La importancia de la presencia o no de establecimiento permanente en el Estado en el que reside la persona o entidad que ejerce las actividades empresariales exige la inclusión de una definición de establecimiento permanente en el propio artículo 5 del Convenio hispano-francés bajo la influencia del Modelo de Convenio. Este artículo contiene además de una definición general del concepto la regulación concreta de una serie de supuestos en los que puede darse la existencia de establecimiento permanente. El primer apartado de este artículo contiene una definición general de este concepto ("lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad").

³²En relación a la cuestión del establecimiento permanente ver por todos

GARCÍA PRATS, S., *El establecimiento permanente*, Editorial Tecnos, Madrid, 1997.

³³Art.12.1.a) de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Para que se cumplan las condiciones para la presencia de un lugar fijo de negocios es necesario que la instalación esté en un lugar determinado y ofrezca un cierto grado de fijeza. A través de este lugar que posee un determinado substrato material será posible el desarrollo de la actividad económica que puede coincidir o no con la actividad económica desarrollada en el Estado de residencia del establecimiento principal.

Además, de una definición genérica se enumeran una serie de caso, a título de ejemplo, cuya presencia implica la existencia de un establecimiento permanente (apartado 2)³⁴.

El apartado 3 del artículo 5 prevé que una obra de construcción, instalación o montaje únicamente adquirirá la condición de establecimiento permanente si tiene una duración superior a doce meses. Esta condición temporal puede generar supuestos de evasión fiscal en los cuales una obra de construcción, instalación y montaje se fracciona en varias partes cuya ejecución no suponga un período de permanencia en un Estado Contratante superior a doce meses y se evite, de esta forma, la tributación en dichos Estados. Para evitar estas prácticas de evasión fiscal el número 4 del Protocolo prevé que las Autoridades competentes de los dos Estados Contratantes podrán ponerse de acuerdo en la forma del cómputo, en el método de cómputo del período de doce meses. Esta medida representa un grave peligro para la seguridad jurídica del titular de la obra de construcción, instalación o montaje ya que no existe ninguna norma que determine el método de cálculo de la duración de las actividades económicas. La existencia de establecimiento permanente o no dependerá exclusivamente de la voluntad de las autoridades competentes y, en consecuencia, la tributación en el Estado de situación de la obra de construcción, instalación o montaje. Como mecanismo de reacción contra la evasión fiscal debería haberse previsto en el texto convencional, por ejemplo, que las actividades realizadas por distintas empresas integradas dentro del mismo grupo económico serían consideradas como actividades de una sola empresa a efectos del cómputo del plazo de duración de las obras de construcción, instalación o montaje.

El apartado 4 delimita los supuestos en los que no nos encontramos ante un establecimiento permanente. Estos supuestos pueden resumirse en la exclusión de la condición de establecimiento permanente de un lugar fijo de negocios con el único fin de

³⁴2. La expresión “establecimiento permanente” comprende, en especial :

- a) Las sedes de dirección.
- b) Las sucursales.
- c) Las oficinas.
- d) Las fábricas.
- e) Los talleres.
- f) Las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.

desarrollar actividades que tengan carácter preparatorio o auxiliar³⁵. 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 6).

El número 6 del Protocolo al Convenio hispano-francés insiste en la tesis de la necesidad de la presencia del establecimiento permanente para la tributación en el Estado de situación de dicho establecimiento permanente. Así, en la letra a) del número 6 del Protocolo se prevé que la empresa no residente en un Estado no deberá tributar en dicho Estado por la totalidad de los beneficios procedentes de dicho Estado sino únicamente por los beneficios efectivamente imputables a dicho establecimiento permanente. La vis atractiva del establecimiento permanente no supone que todo el beneficio proveniente de un Estado en el que existe un EP deba tributar en dicho Estado sino únicamente las rentas que estén conectadas económicamente con dicho EP. La letra b) del número 6 trata del supuesto de contratos celebrados entre un agente residente de un Estado Contratante con una empresa residente del otro Estado Contratante que posea un EP en el primer Estado. En este supuesto el impuesto

³⁵ 4. No obstante lo dispuesto anteriormente en este artículo, se considera que el término "establecimiento permanente" no incluye:

a) La utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa.

b) El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas.

c) El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por la empresa.

d) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa.

e) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatoria.

f) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin del ejercicio combinado de las actividades mencionadas en las letras a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios conserve su carácter auxiliar o preparatorio.

exigible en el Estado de situación del EP no se determina sobre la base del importe total del contrato, sino que la base imponible estará exclusivamente constituida por la parte del contrato que se ejecuta en el Estado contratante donde esté situado el establecimiento permanente.

Del análisis del contenido del artículo 5 se deduce que el concepto de establecimiento permanente recogido en el texto convencional se acoge a la teoría de la pertenencia económica por la cual constituye un establecimiento permanente cualquier instalación permanente que se integra a efectos económicos en el ámbito de la economía de un Estado. De ahí, se deriva que elementos tales como fábricas o talleres conllevan con su existencia la presencia de un establecimiento permanente. Sin embargo, esta concepción del establecimiento permanente conoce excepciones tales como la exclusión de la condición de establecimientos permanentes de las instalaciones dedicadas a actividades meramente auxiliares o preparatorias (almacenaje, exposición, central de compras...)³⁶.

El artículo 7 del Convenio hispano-francés, 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 art.7 del Convenio, al igual que en los sucesivos Modelos de Convenio de la OCDE el principio de “personalización” del establecimiento permanente que, pese a carecer de personalidad jurídica propia, es considerado a efectos tributarios como una entidad independiente respecto del establecimiento principal. La autonomía del establecimiento permanente se manifiesta de forma especial en relación a la determinación de la base imponible sujeta a tributación en el Estado de situación. En efecto, la voluntad convencional expresada en el artículo 7.2 es la de ajustar la tributación del establecimiento permanente a su verdadera capacidad económica manifestada por una base imponible calculada en base a una contabilidad propia y autónoma. El establecimiento permanente a efectos fiscales posee una contabilidad separada respecto del establecimiento principal. Esta autonomía del establecimiento permanente se manifiesta en el principio de actuación como un tercero independiente en el mercado (“arm’s length” en la doctrina internacional) que realízase 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, como complemento de la aplicación del principio de contabilidad separada la determinación del beneficio autónomo del establecimiento permanen-

³⁶CARBAJO VASCO, D., “El concepto de “establecimiento permanente” en el Modelo de Convenio de la OCDE”, en *Crónica Tributaria*, nº 52, pp.41-57, pág.43.

te exige 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 tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentra el establecimiento permanente como en otra parte (apartado 3).

La ausencia de personalidad jurídica propia del establecimiento permanente no permite aplicar hasta sus últimos extremos el principio de contabilidad separada o de deducción de gastos. Estos límites al principio de actuación independiente se manifiestan básicamente cuando se analizan las relaciones entre el establecimiento permanente y su establecimiento principal y el resto de establecimientos permanentes. La opinión del Comité de Asuntos Fiscales que ha redactado los Comentarios al Modelo de Convenio niega la posibilidad de que los pagos por intereses o por servicios que pudiera practicar el establecimiento permanente al establecimiento principal o a los otros establecimientos permanentes puedan considerarse gastos deducibles fiscalmente ya que desde el punto de vista jurídico no existe fundamento negocial de los mismos como consecuencia de la ausencia de personalidad jurídica del establecimiento permanente. Estas limitaciones se excepciones tanto en la doctrina internacional como en la normativa interna para los casos de establecimientos permanentes de entidades financieras.

Como resultado de la influencia de los Modelos de Convenio de la OCDE y de la practica tradicional convencional, la legislación interna española sigue en lo relativo a la tributación de los establecimientos permanentes los principios de personalidad y de contabilidad separada. Así, la personalización a efectos tributarios de los establecimientos permanentes aparece recogida en la legislación positiva española introducida por la Ley 41/1998 del Impuesto sobre la Renta de no Residentes cuyo régimen se asemeja de forma muy destacable al régimen general del Impuesto sobre Sociedades previsto para las personas o entidades residentes en territorio español. Así, por un lado, la tributación del establecimiento permanente en España se efectúa no sólo por los beneficios empresariales generados por la actividad ordinaria del mismo sino también por los rendimientos e incrementos de patrimonio producidos por los bienes y derechos que forman parte del activo del establecimiento permanente (art.15), por otro lado, se extienden expresamente las obligaciones contables propias de los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades a los establecimientos permanentes (art.21). Finalmente, la determinación de la base imponible de la obligación tributaria frente al Estado español coincide con la normativa general de cálculo de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades. Como muestra de la influencia de la doctrina internacional en relación con la tributación de los establecimientos permanentes las excepciones contempladas en el artículo 17 de la Ley 41/1998 coinciden con las admitidas en los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE. En efecto, la ausencia de alteridad entre el establecimiento permanente y el establecimiento principal impiden la deducibilidad fiscal de los gastos satisfechos por el establecimiento permanente al establecimiento principal o a los otros establecimientos permanentes y justifican la posibilidad de deducir como gasto una parte de los gastos de dirección y generales de administración del establecimiento principal ya que los

misimos se habrán efectuado en beneficio del establecimiento permanente³⁷.

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

El artículo 8 incluido en el Convenio hispano-francés prevé el tratamiento de los beneficios procedentes del ejercicio de la navegación marítima y aérea. Este artículo 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.

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 art.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.

Una de las cuestiones más interesantes que se plantean en relación a las empresas dedicadas a la navegación marítima y aérea está considerada en el número 7 del Protocolo al Convenio hispano-francés. El número 7 del Protocolo declara la exención de gravamen en Francia por la tasa profesional de las empresas cuya sede de dirección efectiva se halla situada en España y que explote buques o aeronaves en tráfico internacional. Además, se declara la exención de gravamen en España por el Impuesto sobre Actividades Económicas de las empresas cuya sede de dirección efectiva se halle situada en España y que explote buques o aeronaves en tráfico internacional. El contenido del número 7 del Protocolo demuestra que el Impuesto sobre Actividades Económicas se halla dentro del ámbito objetivo del Convenio hispano-francés, dado que este tribu-

³⁷La base imponible del establecimiento permanente no sólo puede calcularse de una forma directa mediante la utilización de los principios contables sino que, a opción del propio establecimiento permanente, pueden aplicarse dos sistemas alternativos para el cálculo de la base imponible:

a) Mediante la aplicación de un porcentaje sobre los gastos del establecimiento permanente y sumando a este resultado los ingresos de carácter accesorio, como intereses o cánones, así como las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de los elementos patrimoniales afectos al establecimiento.

b) En el caso de establecimientos permanentes cuya actividad en territorio español consista en obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de 12 meses o se trate de actividades o explotaciones económicas de temporada o estacionales, o actividades de exploración de recursos naturales la base imponible se calculará deduciendo unos gastos tasados en el artículo 23.2 y sobre el beneficio obtenido se aplicará un tipo de gravamen del 25%.

to tiene por objeto-fin de gravamen, el someter a gravamen la renta aunque no se elija como objeto material de gravamen la renta sino el mero ejercicio de una actividad económica.

6.4. Empresas asociadas (art.9) :

El CDI, siguiendo el Modelo de Convenio de la OCDE, introduce una norma específica para regular las operaciones económicas entre empresas asociadas, lo que en nuestro ordenamiento interno se denomina entidades vinculadas³⁸. A través de esta norma se expresa el principio general del Derecho tributario internacional conocido como actuación como entidades independientes en el mercado (“at arm’s length”). Por ello, independientemente de la existencia de una vinculación económica, orgánica entre las empresas, es decir, las personas físicas o jurídicas o entidades dotados de personalidad jurídica a efectos tributarios en las relaciones económicas que mantengan deben actuar como agentes independientes dentro del mercado. La aplicación efectiva de este principio se produce a través de la posibilidad, reconocida en el texto internacional, para las Administraciones tributarias de cada uno de los Estados Contratantes de ajustar la valoración de las operaciones económicas efectuadas por las empresas para ajustarlas al valor que hubiera sido practicado entre partes sujetas al principio de plena concurrencia³⁹.

Las correcciones fiscales que pueden ser efectuadas por las Administraciones tributarias no son incondicionadas y exigen, además de la presencia de operaciones económicas efectuadas entre entidades asociadas o vinculadas, el que el resultado de tales operaciones sea un beneficio en el seno de alguna o algunas de las empresas intervinientes que difiere del beneficio que pudiera haber sido obtenido a través de una actuación independiente, en base al principio de plena concurrencia.

Las formas en que puede darse la asociación entre empresas son muy heterogé-

³⁸Art.16 de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades.

³⁹Desde hace años la OCDE, a través del Comité Fiscal, ha manifestado su interés por la cuestión de la protección del principio de actuación en plena concurrencia en el ámbito de las relaciones económicas internacionales.

OCDE, Prix de transfert et entreprises multinationales, 1979, París.

OCDE, Prix de transfert et entreprises multinationales, 1984, París.

OCDE, “La Sous-Capitalisation” en Questions de Fiscalité Internationale, nº 2, 1987, pp.8-38, París..

OCDE, Les Aspects Fiscaux des Prix de Transfert Pratiqués au sein des Entreprises Multinationales, París, 1993.

Buena parte de los principios y métodos propuestos en el seno de la OCDE han sido adoptados por los Estados en su legislación interna. Un buen ejemplo de ello es el Estado español donde la Ley 43/1995 a través de su artículo 16 introduce en nuestro ordenamiento jurídico el principio de actuación en plena concurrencia.

En la bibliografía española ver con abundantes referencias CALDERÓN CARRERO, J.M., La Doble Imposición en los Convenios de Doble Imposición y en la Unión Europea, Ed.Aranzadi, 1997,

neas pueden consistir en relaciones de parentesco, de titularidad del capital o de situación de superioridad fáctica⁴⁰.

Como consecuencia de la aplicación del principio de plena concurrencia un Estado contratante puede corregir el beneficio imponible de una empresa en la medida en que ésta se aparte del principio de actuación en plena concurrencia y someterla a gravamen en base a la nueva magnitud ajustada. La corrección de la valoración de las operaciones de una de las empresas intervinientes exige una valoración correlativa en la otra empresa interviniente para así satisfacer un doble objetivo: eliminar la doble imposición que se ha producido por los ajustes propiciados por la Administración tributaria y, también, respetar en todo momento el principio de actuación en plena concurrencia.

Estos ajustes secundarios, que surgen como consecuencia de la primera actuación administrativa, generan una obligación para la Administración tributaria que no ha intervenido en primer lugar. Sin embargo, en el articulado del CDI no se prevé exactamente cuál será el procedimiento articulado para la eliminación de la doble imposición resultante de los ajustes en el marco del CDI. Para Calderón Carreo la concreta delimitación de los perfiles con que deben llevarse a cabo estos principios habrá que obtenerlos de la legislación interna de los Estados contratantes o del pacto alcanzado entre éstos en el seno del procedimiento amistoso⁴¹.

6.5. *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-francés se caracteriza por su complejidad y por apartarse de la estructura propuesta por el Modelo de Convenio de la OCDE. De acuerdo con esta estructura propuesta, 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. Sin embargo, el CDI admitirá supuestos de tributación exclusiva sobre intereses y cánones en favor del Estado de residencia del receptor de los mismos. Paradójicamente, el sistema de tributación compartida se extiende, también, a los cánones en los CDI firmados por España aunque la forma de regulación propuesta por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE sea el de un sistema de tributación exclusiva en el Estado de residencia del receptor de los cánones.

⁴⁰En relación al derecho español, CLAVIJO, op.cit., pág.327-328 da unas acertadas explicaciones.

⁴¹CALDERÓN CARRERO, J.M., op.cit., pág.170.

6.5.1 Dividendos (art.10)

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

Dividendos pagados por una sociedad residente en Francia a un residente en España:

Los dividendos pagados por una sociedad residente en Francia 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 se encuentre compartida y, por lo tanto, exista la posibilidad de gravamen en la fuente por Francia, se compensa tal gravamen por la extensión a los residentes de España de las medidas destinadas a evitar la doble imposición económica sobre dividendos propias del derecho interno francés (“avoir fiscal”).

Según la letra b) del número 2, la potestad de gravamen es exclusiva de España cuando el residente en España detente una participación sustancial en la sociedad que paga los dividendos, y Francia carecerá de la capacidad de someter a gravamen los dividendos originarios de este último Estado. Se utiliza la expresión “una participación sustancial”. La letra b) del número 4 explica esta expresión afirmando que una sociedad detenta una participación sustancial en la sociedad que paga los dividendos cuando detente directa o indirectamente, al menos, el 10 por 100 del capital de esta última. Para beneficiarse, por lo tanto, de la exención de tributación en el Estado de origen de los dividendos basta con el cumplimiento de requisitos en cuanto a la participación el el capital de la entidad pagadora. No se exigirá un período mínimo de tiempo de tenencia o la participación en los órganos de administración social o la adopción de una determinada forma societaria por parte del receptor.

El porcentaje de capital social que da lugar a la exención de tributación en la fuente es sólo del 10 por 100 y resulta inferior, por lo tanto, al porcentaje que aparece en el artículo 5.1 de la Directiva comunitaria 90/435/CEE del Consejo relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes⁴² o al fijado en el artículo 13.1 de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la renta de no Residentes que asciende al 25%.

Para los supuestos en que el beneficiario efectivo de los dividendos no sea una sociedad que posea, directamente, al menos, el 10 por 100 del capital de la sociedad que paga los dividendos, la potestad de gravamen sobre los dividendos originarios de Francia y pagados a un residente de España se encuentra compartida entre los dos países. Es

⁴² DOCE núm.L225, de 20 de agosto de 1990.

decir, se contemplan los supuestos en los que el receptor sea una persona jurídica que posea directamente menos del 10 por 100 del capital de la sociedad pagadora o sea una persona física. La tributación en Francia quedará limitada al 15 por ciento del importe bruto de los dividendos.

Además, Francia admite la aplicación de las medidas de derecho interno para evitar la doble imposición económica sobre los dividendos pagados por una sociedad residente en Francia y a las que no se aplica la exención de gravamen en la fuente por aplicación de la relación matriz-filial.

La medida de Derecho interno francés para evitar la doble imposición económica consiste en el “avoir fiscal” (crédito fiscal). Cuando una sociedad residente en Francia realiza el pago de un dividendo, la sociedad que lo efectúa no practica retención alguna sobre el mismo. Además, el receptor del mismo tendrá derecho al crédito fiscal igual al 50 por ciento del dividendo efectivamente percibido. El receptor del dividendo incluirá en su base imponible no sólo el dividendo efectivamente percibido sino también el crédito fiscal. Se aplicará, por lo tanto, el tipo de gravamen correspondiente a la suma del dividendo más el crédito fiscal. Una vez obtenida la cuota íntegra correspondiente, el receptor del dividendo podrá deducirse la totalidad del crédito fiscal recibido. En el caso de que el receptor sea una persona física la aplicación de este método para combatir la doble imposición económica podrá lugar a la devolución del exceso de crédito fiscal sobre la cuantía de la cuota tributaria.

Este sistema creado para paliar la doble imposición económica interna no se aplica a los supuestos en que el receptor de los dividendos sea una persona física o persona jurídica no residente en Francia. La excepción a este principio proviene de determinados Convenios de Doble Imposición entre los cuales se encuentra el CDI con España de 1977 y el actual de 1995.

En consecuencia, en el caso de que los dividendos sean percibidos por una persona física o por una sociedad que no detente una participación sustancial en la sociedad que paga los dividendos será de aplicación el método del crédito fiscal para paliar la doble imposición económica (letra b) del número 3). En estos casos, Francia tendrá derecho a exigir una retención en la fuente al tipo del 15 por ciento que se aplicará sobre la base compuesta de la suma de los dividendos y el crédito fiscal. Una vez calculado el impuesto que puede ser exigible en la fuente, se calculará la diferencia entre el crédito fiscal (“avoir fiscal”) y el impuesto exigido en la fuente. El resultado positivo obtenido será devuelto al residente español por el Tesoro francés (letra a) del número 3).

La persona física o la persona jurídica residente en España que se ha beneficiado del sistema para paliar la doble imposición económica queda obligada a incluir en la base imponible del impuesto exigido en España tanto los dividendos efectivamente abonados por la sociedad residente en Francia como la devolución del exceso. En el caso de que el residente español no esté sometido al impuesto español por razón de esos di-

videndos y del pago del Tesoro francés no tendrá derecho a la aplicación del sistema de crédito fiscal ni al pago por parte del Tesoro francés⁴³.

Se establece una excepción para determinados supuestos en los que la tributación de la sociedad pagadora de los dividendos disfrute de beneficios fiscales en su lugar de residencia. En el caso de que la sociedad residente en Francia pagadora de los dividendos haya tributado por los beneficios con cargo a los cuales se satisfacen los dividendos en el Impuesto sobre Sociedades a un tipo de gravamen inferior al tipo de gravamen general, la sociedad pagadora debe efectuar una retención igual al crédito fiscal correspondiente a los beneficios distribuidos ("précompte") que se ha beneficiado de un tipo de gravamen inferior al tipo general del gravamen. Así, de acuerdo con la letra e) del número 3, se sumarán a los dividendos efectivamente distribuidos el crédito fiscal y la retención ("précompte"). Sobre la cuantía, así obtenida se aplicará el tipo de gravamen del 15 por 100 y se deducirá la cuantía del crédito fiscal y el importe de la retención exigida en la fuente.

Dividendos pagados por una sociedad residente de España a un residente de Francia:

En este supuesto 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 Francia.

Se produce también en el supuesto de dividendos provenientes del Estado español una rebaja en cuanto al límite previsto en la Directiva 90/435/CEE relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes ya que si el beneficiario efectivo de los dividendos es una sociedad residente de Francia que detente, directamente, al menos, el 10 por 100 del capital de la sociedad que pague los dividendos, tales dividendos estarán exentos de gravamen en España. Para que se dé la exención de gravamen no es necesario que se cumplan otros requisitos que los relacionados con la participación en el capital y con el nivel del 10 por 100 no del 25 por 100 como aparece en el ordenamiento español.

Para el resto de supuestos, se admite en la letra a) del número 2 la posibilidad de imposición en España, de acuerdo con la legislación española pero si el residente de Francia es el beneficiario efectivo de los dividendos, el impuesto exigido no podrá exceder del 15 por 100 del importe bruto de los dividendos. Se produce una rebaja, en el sentido de los CDI celebrados por España, del tipo de gravamen que pasa del 25 por 100 al 15 por 100.

⁴³Sería el caso, por ejemplo, de las Sociedades de Tenencia de Valores Extranjeros reguladas en el Capítulo XIV del Título VIII de la Ley 43/1995, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades que, de acuerdo con el artículo 130.1 son susceptibles de quedar exentos de tributar por el Impuesto sobre Sociedades español.

Es necesario resaltar que la distribución de la potestad tributaria sobre los dividendos entre Francia y España no afecta a la imposición de la sociedad respecto de los beneficios con cargo a los que se pagan los dividendos (último párrafo del número 2). Los Estados tienen completa libertad en cuanto a los tipos a aplicar sobre los beneficios obtenidos por las sociedades dentro de su territorio.

Por último, es necesario destacar en relación al tratamiento de los dividendos la presencia de una cláusula en el artículo 10.d) destinada a combatir el abuso del Convenio, la utilización del articulado del mismo por una persona, generalmente, persona jurídica que pretende beneficiarse de las ventajas fiscales aportados por el mismo aunque originariamente no tuviera derecho al mismo. Entre las posibles cláusulas que los Comentarios al Modelo de Convenio han propuesto para combatir la evasión fiscal internacional la solución adoptada por los Estados contratantes ha sido la adopción de la cláusula de transparencia. La misma permite analizar el contenido de la estructura existente y examinar cuáles son las personas o entidades que son titulares finales o beneficiarios efectivos de las sociedades o entidades que aparecen incluidas en el ámbito subjetivo del CDI⁴⁴.

En concreto esta cláusula se aplica, en exclusiva, a las sociedades que de acuerdo con el artículo 3.1.e) del CDI incluyen cualquier persona jurídica o cualquier entidad que se considere persona jurídica a efectos tributarios. Si el que aparece formalmente como titular de la inversión es una persona física, no será de aplicación esta cláusula. Se trata de una cláusula que establece que las limitaciones en la cuantía de la retención no serán de aplicación en determinados supuestos.

Estos supuestos son los siguientes:

1º. Cuando el beneficiario efectivo de los dividendos no sea el propietario de la participación por la cual se pagan los dividendos. En este supuesto, la exclusión de los beneficios fiscales se aplica tras el análisis de la estructura de la inversión aparente. Es posible que tras la apariencia de un titular de las participaciones en el capital de entidades situada en el otro Estado surja otra entidad que resulte finalmente beneficiaria de los dividendos producidos por aquella participación.

2º. Cuando la tenencia de la participación en el capital de la sociedad residente en el otro Estado contratante tenga como objetivo principal o como uno de sus principales objetos permitir a otra persona, residente o no de uno de los Estados contratantes obtener las reducciones impositivas previstas en el texto respecto de los dividendos.

Estas cláusulas de exclusión del derecho a beneficiarse de reducciones impositivas nos parecen muy desafortunadas ya que elevan extraordinariamente la inseguridad jurídica de los posibles beneficiarios del CDI. Analizando la primera de estas cláusulas

⁴⁴ROSEMBUJ, T., op.cit., pp.136-142.

es posible afirmar que la aplicación de las limitaciones a la tributación en la fuente dependerán de la identidad del beneficiario efectivo, concepto que implica una serie de dificultades de determinación. El beneficiario efectivo puede suponer tanto la Sociedad matriz que obtiene sus ingresos de los dividendos repartidos por sus filiales que realizan inversiones en otros Estados. También pueden resultar finalmente beneficiarios efectivos de los dividendos sociedades o entidades, vinculadas o no, que hayan efectuado préstamos a las sociedades inversoras o hayan cedido derechos de propiedad industrial o intelectual que permiten generar beneficios a las sociedades prestatarias o a las sociedades cesionarias de los derechos de propiedad industrial o intelectual. Si los dividendos obtenidos son utilizados para satisfacer intereses o para satisfacer cánones a la sociedad que ha efectuado el préstamo o que ha cedido la propiedad intelectual o industrial se puede considerar que esta última es la beneficiaria efectiva de los dividendos y en este caso los dividendos quedarán excluidos de las reducciones impositivas. En consecuencia, es posible que esta primera cláusula excluya las reducciones impositivas en supuestos muy numerosos en los que se han realizado inversiones legítimas basadas en condiciones económicas reales y con una substancia material real y efectiva. Una medida de este tipo supone un ataque a la seguridad jurídica y a la confianza de posibles inversores que pueden ver como el tratamiento fiscal del resultado de sus inversiones resulta modificado sin posibilidad de previsión. Quizás hubiera sido más adecuado establecer una cláusula de salvaguarda de las actividades efectuadas de buena fe que ya aparece prevista en los propios Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE o, también, excluir la cláusula para los supuestos en el que el beneficiario efectivo es residente en uno de los Estados contratantes y no se beneficia de ninguna exención impositiva diferente del régimen general del Impuesto.

Por lo que respecta a la segunda de las cláusulas, produce todavía más inseguridad jurídica, si cabe, ya que excluye de la aplicación de las reducciones impositivas en la fuente a las estructuras creadas con el objeto principal o, incluso, con uno de los principales objetos, el aprovechamiento de dichas reducciones. La realización de inversiones en el ámbito plurinacional y el diseño de las estructuras adecuadas para ello se efectúa teniendo en cuenta numerosos factores dotados de una gran heterogeneidad⁴⁵. Sin duda, el sistema tributario y las posibilidades de reducción de la carga tributaria son algunos de los aspectos que más influyen en la forma de estructurar una determinada inversión pero no es posible excluir este factor como uno de los elementos válidos y legítimos para efectuar esta elección. Dentro del conjunto de criterios de elección de una determinada estructura de inversión plurinacional es lógico y es legítimo que la reducción de la carga fiscal sea uno de los criterios para fijar el diseño adecuado. No es legí-

⁴⁵Entre estos factores se encuentran, entre otros, la situación geográfica, el nivel de desarrollo económico político, la estructura demográfica, las formas de organización de las actividades desde el punto de vista del Derecho privado, el nivel de liberalización o de intervención estatal en las actividades económicas, las posibilidades de contratación en Derecho del Trabajo, el sistema de Seguridad Social o el sistema tributario.

timo, por el contrario, deslegitimar este criterio y sancionarlos mediante la exclusión del derecho a beneficiarse de las reducciones impositivas propias del CDI. Únicamente deberían excluirse las reducciones impositivas en el caso de que fueran el único criterio de elección de la forma de organización de la inversión. Quizás, en esta segunda cláusula, hubiera sido también adecuado establecer una cláusula de salvaguarda de las actividades efectuadas de buena fe que ya aparece prevista en los propios Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE o, también, excluir la cláusula para los supuestos en el que el beneficiario efectivo es residente en uno de los Estados contratantes y no se beneficia de ninguna exención impositiva diferente del régimen general del Impuesto.

Esta cláusula es, además, muy difícil de llevar a la práctica ya que la Administración tiene la carga de la prueba de que la creación de una sociedad residente en alguno de los Estados Contratantes lo ha sido en menor o mayor medida por motivos fiscales.

6.5.2 Intereses (art.11):

El art.11 del Convenio hispano-francés establece unos supuestos de imposición compartida entre los Estados y unos supuestos de imposición exclusiva. Así, se establece 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. Este límite máximo queda fijado en el apartado 2 en el 10 por 100 del importe bruto de los intereses⁴⁶.

Como excepción al principio de imposición compartida sobre los intereses, se enumeran una serie de supuestos en los que los intereses únicamente podrán someterse a imposición en el Estado Contratante en el que reside el perceptor de los intereses. Se trata de los supuestos en los que el receptor de los intereses sea el otro Estado Contratante o una de sus entidades territoriales; cuando se pague por una empresa de un Estado a una empresa del otro Estado en el marco de una actividad industrial o comercial; cuando se trate de intereses derivados de la venta a crédito de un equipo industrial, comercial o científico; o se trate del pago de intereses derivados de un préstamo concedido por una entidad de crédito, cualquiera que sea su naturaleza.

El número 9 del Protocolo al Convenio contiene unas normas aplicables a los dividendos e intereses recibidos por instituciones de inversión colectiva en valores mobi-

⁴⁶El límite que aparece en el texto del CDI es un límite máximo que puede ser reducido en la legislación interna. De acuerdo con el artículo 13.1.b) de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes quedarán exentos de tributación los intereses y demás rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios a que se refiere el artículo 23.2 de la Ley 40/1998 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas obtenidos sin mediación de establecimiento permanente por residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea que no sea un paraíso fiscal. El contenido de la ley interna prevé un tratamiento más favorable en España que el contemplado en el propio texto del CDI.

liarios (como los fondos de inversión). Se trata de fijar un tratamiento favorable para estas entidades en relación con las cláusulas del Convenio.

La letra a) del número 9 del Protocolo admite que incluso las instituciones de inversión colectiva en valores mobiliarios que no están sometidas a los impuestos sobre la renta de las personas físicas o personas jurídicas francés o español (caso de los fondos de pensiones que tributan al 0 por 100 en el Impuesto sobre Sociedades) podrán beneficiarse de las ventajas tales como deducciones y bonificaciones. La letra b) del número 9 introduce una única limitación a la aplicabilidad de las cláusulas del Convenio consistente en la imposibilidad de las entidades anteriormente citadas de beneficiarse de los pagos efectuados por el Tesoro francés. De acuerdo con la letra b) del número 9, los pagos del Tesoro francés están limitados, a la fracción de los dividendos recibidos que corresponde a los derechos detentados en estas instituciones por residentes en España.

Para definir el concepto de “intereses”, el CDI utiliza una definición abierta por la que tras enumerar una serie de supuestos que tendrán la condición, en cualquier caso de intereses, se enumeran una serie de supuestos que carecerán en cualquier caso de esta calificación y se finaliza la definición mediante una remisión a la normativa del Estado del que proceda las rentas.

Dentro de los supuestos que merecerán, en cualquier caso, la calificación de intereses se incluyen los rendimientos de créditos de cualquier naturaleza, con o sin garantía hipotecaria o cláusula de participación en beneficios, las rentas de fondos públicos y bonos y obligaciones incluidas las primas y lotes unidos a estos títulos.

Quedan excluidas convencionalmente del concepto de intereses las penalizaciones por mora en el pago ya que deberán calificarse como rentas de actividades empresariales en el caso de que los pagos tengan su origen en la realización de actividades empresariales o en función de la naturaleza del negocio jurídico que da lugar al nacimiento de la obligación de pago de penalizaciones por mora.

El criterio para determinar el Estado de origen de los intereses adoptado por el CDI consiste en el lugar de residencia del pagador de los intereses.

El principio de libre competencia entre empresas asociadas se manifiesta en relación a los intereses satisfechos por un sujeto pasivo residente en uno de los Estados contratantes a un sujeto pasivo vinculado residente en el otro de los Estados contratantes. En efecto, el número 7 del artículo 11 prevé que en el caso de que los intereses satisfechos por un residente de un Estado contratante o un residente de otro Estado contratante exceden la cantidad que hubiera sido pactada entre dos entidades independientes dentro del mercado se producirá una recalificación fiscal de las cantidades satisfechas por la cual las cantidades pagadas en exceso respecto de la cuantía que hubiera sido satisfecha en una situación de plena concurrencia deben calificarse como dividendos. Como consecuencia de esta recalificación los intereses excesivos dejarán de ser deducibles en el seno de la Sociedad pagadora y tributarán de acuerdo con las normas aplicables a

los dividendos. En numerosos Estados, en relación al pago de intereses, la defensa del principio de actuación en plena concurrencia se efectúa a través de las normas de subcapitalización que se caracterizan por fijar un determinado porcentaje de capital en préstamo sobre los fondos propios de la sociedad prestataria. Las cantidades de intereses que sobrepasen ese porcentaje se calificarán no como intereses sino como dividendos. Esta norma aparece contemplada en el artículo 20 de la Ley 43/1995, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades y, de acuerdo, con el número 16 del Protocolo adicional será aplicable en los pagos de intereses por parte de sujetos residentes en Francia a los sujetos residentes en Francia⁴⁷.

6.5.3 Cánones (art.12)

En materia de potestad de gravamen sobre los cánones, el Convenio hispano-francés 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-francés (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:

cinco por 100 del importe bruto de los cánones⁴⁸.

Como excepción al principio de potestad compartida de gravamen, las remuneraciones de cualquier clase procedentes de un Estado contratante y pagadas a un residente del otro Estado contratante por el uso o la concesión de uso de un derecho de autor sobre una obra literaria o artística (con exclusión de las películas cinematográficas y de obras sonoras o visuales grabadas) sólo se someten a gravamen en el Estado Contratante donde reside el receptor de los mismos si se trata del beneficiario efectivo de los mismos. Además, los cánones pagados por el uso o la concesión de uso de contenedores, buques o aeronaves a casco desnudo, sólo pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en el que el beneficiario efectivo sea un residente.

Así, podrá ser objeto de impuesto en la fuente al tipo del 5 por ciento sobre el importe bruto de los cánones:

-los derivados del uso o la concesión de uso de un derecho de autor sobre una película cinematográfica o una obra sonora o visual grabada;

⁴⁷En relación con Francia la norma aparece aplicada en los artículos 209.B) y 212 del Code Général des Impôts.

⁴⁸Esta reducción impositiva que aparece en el CDI sí que reviste gran utilidad ya que permite la reducción del tipo de gravamen aplicable del 25 por ciento al 5 por ciento.

-los derivados del uso o la concesión de uso de una patente, marca de fábrica o de comercio, dibujo o modelo, plano o procedimiento secreto;

-los derivados del uso o la concesión de uso de un equipo industrial, comercial o científico, y por las informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas ("know how").

Al igual que en el caso de los intereses, existe una disposición expresa en el artículo 12 del CDI que contempla específicamente el principio de actuación en condiciones de plena independencia en relación con los pagos de cánones por parte de un residente de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante con el que el se encuentre vinculado. Si las cantidades satisfechas en concepto de cánones superan la cantidad que hubiera sido pactada en condiciones de plena independencia, entonces será posible que la Administración pública proceda a determinar la cuantía de cánones que corresponden a las cantidades que hubieran sido acordadas en condiciones de plena independencia y cuya deducción será admisible para el pagador de las mismas. Las cantidades satisfechas en exceso merecerán la calificación de dividendos y, además de no ser deducibles para el pagador, recibirán el tratamiento previsto en el artículo 10 del CDI⁴⁹

6.6 Ganancias de capital (art.13):

El reparto de la potestad tributaria sobre las ganancias de capital contenido en el art.13 del Convenio hispano-francés puede corresponder en exclusiva al Estado de residencia del propietario del bien o, por el contrario, 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 inmuebles 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, o en una entidad jurídica, tanto poseídas directa como indirectamente, 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 sobre bienes inmuebles. La transmisión de acciones sobre dichas sociedades equivale a la transmisión de la propiedad u

⁴⁹En relación a los cánones no existe en el ordenamiento español ni en el ordenamiento francés ninguna norma que sea similar a la de la infracapitalización existente para los dividendos.

otros derechos reales sobre los bienes inmuebles que constituyen el activo de las mismas pero al tratarse las acciones o participaciones sobre bienes muebles el Estado de situación del bien inmueble carece de la capacidad de gravamen. Al introducirse el apartado 2 del art.13 en el Convenio hispano-francés, 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”⁵⁰.

No se introducen normas en el CDI sobre la forma de calcular la ganancia de capital obtenida sino que será necesario acudir a la normativa del derecho interno del Estado en el que se encuentra el bien inmueble transmitido⁵¹.

La definición de bienes inmuebles aplicable a los supuestos anteriores se refiere a los bienes inmuebles conforme se definen en el apartado 2 del art.6 (número 1.a) 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 sustancial 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 posee una participación sustancial en el capital de dicha entidad, tanto de forma individual como junto con personas emparentadas.

Se considera que existe una participación sustancial cuando el transmitente, solo o con personas emparentadas, detente directa o indirectamente en cualquier momento en el transcurso de los doce meses precedentes a la fecha de la transmisión:

- 1) Al menos el 25 por 100 del capital de esta sociedad, o

- 2) Acciones, participaciones u otros derechos que en su conjunto den derecho al menos al 25 por 100 de los beneficios de la sociedad.

La expresión “personas emparentadas” aparecen desarrolladas en el número 11 del Protocolo al Convenio que califica como “personas emparentadas” al cónyuge del contribuyente, sus ascendientes y sus descendientes⁵².

Como excepción a la posibilidad de someter a la potestad compartida de gravamen las ganancias de capital derivadas de la enajenación de participaciones sustancia-

⁵⁰La redacción de esta cláusula en relación con las “real estate companies” coincide con el contenido de la letra b) del artículo 13.1 de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

⁵¹Art.23.4 de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

⁵²Una cláusula similar existe en el artículo 13.1.b) de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

les en Entidades, se establece que en los supuestos de aplicación del régimen fiscal especial en los casos de fusión, escisión, aportación de activos o canje de acciones, sólo podrán someterse a tributación en el Estado de residencia del transmitente de las acciones o participaciones sociales (letra b) del número 2)⁵³.

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 (sólo o con el conjunto de la empresa). Estas universalidades de cosas pueden someter a imposición en ambos Estados contratantes (apartado 3 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 4 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 5 del art.13). Se trata de una cláusula que favorece los intereses recaudatorios de los Estados exportadores de capital. Los Estados de residencia de las personas o entidades exportadoras de capital se ven favorecidos por la concesión de la capacidad exclusiva de gravamen sobre los incrementos de patrimonio diferentes de los enunciados anteriormente.

6.7 Rentas de actividades independientes (Servicios personales independientes, art.14, Artistas y deportistas, art.17, y Estudiantes, art.21) :

6.7.1 Servicios personales independientes (art.14):

Las rentas derivadas del ejercicio de servicios profesionales u otras actividades de naturaleza independiente se gravan en el Estado de residencia de la persona o entidad que realiza tales actividades. Como excepción a este principio se encuentran los supuestos en los que el residente de un Estado Contratante actúe en el otro Estado contratante mediante base fija. Si se realizan actividades independientes en un Estado Contra-

⁵³La aplicación del régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de ramas de actividad y canjes de valores contemplado en el Capítulo VIII del Título VIII de la Ley 43/1995, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades no producirán la tributación de las rentas originadas en razón de estas operaciones siempre que los socios de la entidad transmitente sean residentes en territorio español o en otro Estado miembro de la Unión Europea.

tante, en el que no se tenga la condición de residente, mediante base fija las rentas que se obtengan podrán ser gravadas en ambos Estados contratantes (apartado 1 del art.14). El artículo no contiene una definición de base fija. El concepto es el paralelo, aplicado a los profesionales al de establecimiento permanente que resulta de aplicación a las empresas. Normalmente será fácil determinar la existencia de una base fija (el estudio de un arquitecto, el bufete de un abogado, etc...). El párrafo segundo del artículo 14, sin carácter exhaustivo, enumera una serie de servicios profesionales como las actividades independientes de carácter científico, literario, artístico, educativo o pedagógico, así como las actividades independientes de Médicos, Abogados, Ingenieros, Arquitectos, Odontólogos y Contables⁵⁴.

6.7.2 Artistas y deportistas (art.17) :

Las rentas obtenidas por los artistas del espectáculo, actores de teatro, cine, radio y televisión, o 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)⁵⁵.

Se contemplan en los números 3 y 4 del artículo 17 una excepción a los principios anteriores. De acuerdo con el número 3 del artículo 17, si un residente de un Estado Contratante realiza actividades artísticas o deportivas, ya sea personalmente o a través de una sociedad interpuesta, en el otro Estado contratante y, además, estas rentas son financiadas principalmente por fondos públicos del Estado de residencia, de sus entidades territoriales o de sus personas jurídicas de derecho público, entonces, solamente podrán someterse a tributación en este Estado. Esta potestad es exclusiva del Estado que financia las actuaciones artísticas o deportivas aunque se haya celebrado la actuación en el otro Estado Contratante (números 3 y 4 del artículo 17).

⁵⁴ La introducción a nivel convencional del punto de conexión consistente en la presencia o no de base fija de negocios restringe la capacidad de gravamen del Estado español que se manifiesta en la posibilidad de someter a gravamen las prestaciones de servicios utilizadas en territorio español, en particular las referidas a la realización de estudios, proyectos, asistencia técnica o apoyo a la gestión. Se entienden utilizadas en territorio español las prestaciones de servicios que sirvan a actividades o explotaciones económicas realizadas en territorio español o se refieran a bienes situados en el mismo con la excepción de prestaciones de servicios utilizadas íntegramente fuera del territorio español y estén directamente vinculadas a actividades económicas del pagador realizadas en el extranjero y que no se refieran a bienes situados en territorio español.

⁵⁵ Para un análisis completo del tratamiento fiscal de las sociedades "rent a star" ver CAAMAÑO ANIDO, M.A., "El caso "Rolling Stones" o el defecto del Convenio hispano-holandés de doble imposición" en *Crónica Tributaria*, nº 68/1993, pp.7-14.

6.7.3 Estudiantes (art.21):

En relación a las rentas de estudiantes existe un régimen fiscal beneficioso para favorecer la movilidad de estudiantes y los intercambios culturales.

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-francés).

6.8. Rentas de actividades dependientes (Trabajos, art.15, Miembros de Consejos de Administración o de vigilancia, art.16, Pensiones, art.18, Remuneraciones públicas, art.19, Profesores e investigadores, art.21) :

6.8.1 Trabajos (art.15)

La determinación de la capacidad de gravamen de los Estados contratantes sobre las rentas del trabajo dependiente como sueldos y salarios es una de las cuestiones más trascendentes actualmente como consecuencia del proceso de internalización de las relaciones económicas que se manifiesta en la posibilidad de que los empleados, manteniendo su relación contractual con su empleador, modifiquen el Estado de desarrollo de esta labor.

El primer punto de conexión establecido en el artículo 14 del CDI para someter a gravamen las rentas salariales consiste en conceder la potestad de gravamen al Estado de realización de la actividad. 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 art.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 doce meses consecutivos;

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 empleadora tenga en el Estado en el que se realiza la actividad laboral.

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 empleados⁵⁶.

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).

6.8.2 Miembros de Consejo de Administración o de vigilancia (art.16):

Según el art.16 del Convenio, las 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 trata, por lo tanto, de un supuesto de potestad compartida de gravamen entre el Estado de residencia de la sociedad gestionada a través de un Consejo de Administración o de vigilancia y el Estado de residencia del Consejero de Administración o Consejero de vigilancia.

La capacidad compartida de gravamen se extiende en el número 13 del Protocolo a las rentas, con exclusión de los dividendos, que una persona física que sea un residente de España reciba en su cualidad de socio o de administrador de una sociedad distinta si se dan las tres condiciones siguientes:

- Se trata de una sociedad distinta de una sociedad anónima.
- Se trata de una sociedad residente en Francia.
- Está sometida en Francia el Impuesto sobre Sociedades.

⁵⁶En el caso de que ambos Estados contratantes posean la capacidad para someter a gravamen las rentas salariales obtenidas en el extranjero pueden quedar exentas de tributación en España por aplicación del artículo 7.p) de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

6.8.3 Pensiones (art.18):

Se establece en el art.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.

6.8.4 Remuneraciones públicas (art.19):

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 art.19 del Convenio hispano-francés 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, los Estados se conceden recíprocamente 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 una de sus entidades territoriales o por una de sus personas jurídicas de derecho público a una persona física por razón de servicios prestados a esas Entidades 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:

- a) posee la nacionalidad del Estado de residencia; o
- b) y no posee al mismo tiempo la nacionalidad del otro Estado Contratante;
- c) no ha adquirido la condición de residente de ese Estado solamente como consecuencia de la prestación de servicios.

Por lo que respecta al número 2 del art.19 del Convenio, en el que se contempla el tratamiento de las pensiones originadas por la prestación de servicios a las Administraciones públicas, se establece la potestad exclusiva de gravamen cuando un Estado Contratante o alguna de sus entidades territoriales o una de sus personas jurídicas de derecho público efectúa el pago de las pensiones a una persona física por razón de servicios prestados a estas Entidades. Será el Estado de origen de las pensiones quien tenga la potestad exclusiva de gravamen sobre las mismas. 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, y, no posee, al mismo tiempo la nacionalidad del Estado de origen de las pensiones.

En el número 3 del art.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 Es-

tado contratante o una de sus entidades territoriales o una de sus personas jurídicas de derecho público.

6.8.5 Profesores e investigadores (art.20):

Aparece en el art.20 del Convenio hispano-francés una disposición especial contenida para regular el reparto de la soberanía tributaria sobre las rentas percibidas por los profesores e investigadores que visiten uno de los Estados contratantes durante un período no superior a dos años con la finalidad principal de enseñar o dedicarse a la investigación, o a ambas actividades en una Universidad o centro de enseñanza oficialmente reconocido. Si el profesor o investigador 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.

Al igual que sucedía en el caso de rentas de estudiantes (art.21) se establece un régimen especialmente favorable para las retribuciones de profesores y de investigadores con el objetivo de favorecer la movilidad docente y los intercambios culturales entre los Estados contratantes.

6.9 Otras rentas (art.22) :

En relación a las rentas que pueden ser percibidas por los residentes de uno u otro de los Estados contratantes, la utilización de una técnica de división de la renta en diversas categorías posibles obliga a la existencia de una cláusula convencional que con carácter residual contemple el reparto de la potestad de gravamen para aquéllas rentas que no pueden calificarse como cualquiera de las categorías de rentas reguadas con anterioridad.

En el art.22 se prevé como artículo de cierre el destinado a regular “Otras rentas”, es decir, aquéllas 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 se trata de rentas de bienes inmuebles provenientes del Estado contratante donde se encuentra un establecimiento permanente o bases fijas de negocios de un residente del otro Estado contratante y las rentas provienen de bienes inmuebles vinculados efectivamente con dichos establecimientos permanentes o base fija, el Estado de origen de las rentas podrá someterlas a gravamen de acuerdo con los arts. 7 y 14 del Convenio hispano-francés (apartado 2 del art.22).

La cláusula que se refiere a las rentas de bienes inmuebles vinculados a establecimientos permanentes o bases fijas no es realmente necesaria ya que la posibilidad de que queden sometidas en el Estado de origen queda contemplada ya en los artículos 6, 7 y 14 del CDI.

6.10 Patrimonio (art.23):

La capacidad de gravamen sobre los diferentes elementos constitutivos del patrimonio de una persona física o jurídica siguen en paralelo la capacidad de gravamen sobre las rentas originadas o producidas por los diferentes elementos constitutivos del patrimonio. Por lo tanto, en el caso del gravamen sobre el patrimonio se extiende la capacidad de gravamen del Estado de situación de los bienes o de ejercicio de los derechos respecto de lo previsto en el Modelo de Convenio, de forma análoga a como sucedía en el caso de las ganancias de capital.

Se prevé la potestad de gravamen compartida sobre los bienes inmuebles entre el Estado de situación de los mismos y el Estado de residencia de los mismos. Esta posibilidad se extiende tanto al patrimonio constituido por bienes inmuebles definidos en el artículo 6 del Convenio (número 1.a) del artículo 23) como al patrimonio constituido por acciones, participaciones u otros derechos en una sociedad o una entidad jurídica cuyo activo está principalmente constituido, directa o indirectamente, por bienes inmuebles situados en un Estado Contratante o derechos que recaigan sobre tales bienes (número 1.b) del artículo 23).

El patrimonio constituido por las acciones, participaciones u otros derechos que constituyan participaciones destacadas en el capital social de una sociedad residente en un Estado Contratante pueden someterse a gravamen en dicho Estado (número 2 del artículo 23). Se considera que existe una participación sustancial cuando una persona física, sola o con personas emparentadas (cónyuge del contribuyente, sus ascendientes y sus descendientes), posea directa o indirectamente:

a) Al menos el 25 por 100 del capital de la sociedad; o

b) Acciones, participaciones u otros derechos que, en su conjunto, dan derecho, al menos, al 25 por 100 de los beneficios de la sociedad.

La capacidad de gravamen sobre el patrimonio constituido por bienes muebles que forman parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante, o por 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 trabajos independientes se extiende tanto al Estado de situación de dichos bienes como al Estado de residencia del titular de los mismos (número 3 del artículo 23).

Al igual que sucedía para los beneficios provenientes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional, el patrimonio constituido por buques o aeronaves explotados en tráfico internacional, así como por bienes muebles afectados a la explotación de tales buques o aeronaves, sólo pueden someterse a imposición en el Estado Con-

tratante en que está situada la sede de dirección efectiva de la empresa (número 4 del artículo 23).

La cláusula residual contenida en el número 5 del artículo 23, aplicable a los demás elementos del patrimonio, prevé que los mismos podrán gravarse de forma exclusiva en el Estado de residencia del titular de los mismos.

El número 6 del artículo 23 introduce una cláusula específica en relación a la aplicación del impuesto de solidaridad sobre el patrimonio exigido por la Administración tributaria francesa. De acuerdo con esta disposición, se excluye de la base imponible de este impuesto el conjunto de bienes situados fuera de Francia poseídos por una persona física el 1 de enero de cada uno de los cinco años naturales siguientes a aquél en el que la persona física se convierte en residente en Francia. Para beneficiarse de esta exención temporal es necesario que la persona física sea residente de Francia, que tenga la nacionalidad española y que no tenga la nacionalidad francesa.

La exención temporal de gravamen de los bienes situados fuera de Francia también será de aplicación cuando una persona física de nacionalidad española que no posee la nacionalidad francesa, deja de ser residente en Francia por un período de, al menos tres años, y después vuelve a ser residente de Francia.

7. MÉTODOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN (ART.24) :

El art.24 del Convenio hispano-francés prevé el régimen que seguirán los Estados contratantes respecto de las rentas y los elementos patrimoniales que sus residentes obtengan provenientes del otro Estado contratante o posean en el otro Estado contratante.

Este artículo está compuesto de dos números. En el primero de los mismos se contemplan los métodos aplicables en Francia para paliar la doble imposición jurídica y, en el segundo de los mismos, se contemplan los métodos aplicables en España.

Hemos visto anteriormente como el Convenio hispano-francés 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 perceptor no tienen 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.

De forma análoga, sobre determinados elementos patrimoniales sólo el Estado de residencia del titular tiene capacidad de gravamen. Sobre otros bienes, sin embargo, tanto el Estado de situación como el Estado de residencia del titular tendrán capacidad de gravamen.

*7.1 Métodos para evitar la doble imposición aplicables en Francia
(número 1 del artículo 24):*

En el caso de que resulte de aplicación el Impuesto sobre Sociedades francés la legislación interna francesa prevé la aplicación del principio de territorialidad, según el cual, las rentas e ingresos provenientes de fuera del territorio francés quedan, en términos generales, exentas de gravamen en Francia. En este supuesto no se producirá fenómeno alguno de doble imposición. Las rentas únicamente podrán quedar sometidas a gravamen en España en los términos previstos por el Convenio hispano-francés.

Si resulta exigible el Impuesto sobre la Renta francés o no resultan de aplicación las exenciones contempladas en el Impuesto sobre Sociedades (supuesto que se produce para las rentas del capital), serán de aplicación diversas modalidades para evitar la doble imposición jurídica internacional.

En el supuesto de que se trate de dividendos, de intereses, de cánones, de incrementos de patrimonio derivados de transmisiones de bienes inmuebles o de transmisiones de participaciones destacadas en el capital de entidades, de sueldos y salarios, de dietas de Consejeros de Administración o de Vigilancia o de rentas de artistas y deportistas que tengan su origen en el territorio español y pagadas a un residente en Francia donde no quedan exentas de gravamen, a estos rendimientos les será de aplicación en Francia el método de imputación limitada. De acuerdo con este sistema, para evitar la doble imposición jurídica internacional, el contribuyente residente en Francia podrá deducir respecto de su impuesto francés un crédito fiscal igual al impuesto pagado en España, sin que este crédito pueda exceder de la parte del impuesto francés correspondiente a estas rentas.

Es decir que, debe ser comparada la cuota impositiva del impuesto sobre la renta exigido por Francia correspondiente a la parte de la base imponible formado por rentas e incrementos de patrimonio provenientes de España y, por otro lado, el total del impuesto efectivamente pagado en España. Una vez comparadas ambas cantidades debemos deducir la menor de las mismas como crédito fiscal respecto de la cuota total exigida sobre la renta en Francia (letra ii) del número 1.a) del artículo 24).

Por lo que respecta a las rentas recibidas por un residente de Francia que no sean las anteriormente citadas, se integrarán estas rentas dentro de la base imponible del impuesto francés y darán lugar a un crédito fiscal. Este crédito fiscal será igual a la totalidad del impuesto francés correspondiente a estas rentas (letra y) del número 1.a) del artículo 24). Se trata del método de exención con progresividad.

Las rentas provenientes del otro Estado Contratante se utilizan en el Estado Contratante de residencia del receptor para excluirlas de la base imponible del impuesto exigido en Francia. A partir de esta base imponible se determina la cuota tributaria íntegra y, una vez determinada, la cuota tributaria íntegra, se deducirá el importe del impuesto francés correspondiente a estas rentas.

El número 14 del Protocolo explica la expresión “importe del impuesto francés” en función de si se aplica un tipo impositivo proporcional o un tipo impositivo progresivo. Si resulta de aplicación un tipo impositivo proporcional, el importe del impuesto francés correspondiente será igual al resultado de multiplicar el importe de las rentas netas provenientes de España por el tipo impositivo que les es aplicado efectivamente (letra i) del número 14.1).

Si resulta de aplicación un tipo impositivo progresivo, el importe del impuesto francés correspondiente será igual al resultado de multiplicar el importe de las rentas netas provenientes de España por el tipo resultante de dividir el impuesto efectivamente debido por la renta neta total imponible según la legislación francesa y el importe de esa renta neta total (letra ii) del número 14.1).

En relación al Impuesto de Solidaridad sobre el Patrimonio exigido en Francia, a los bienes y derechos que puedan ser objeto de gravamen en España, se les aplicará el método de imputación limitada para paliar la doble imposición jurídica internacional. Así, se concede un crédito fiscal igual a la cuantía del impuesto español pagado por razón de patrimonio sin que esta deducción pueda exceder del importe del impuesto francés correspondiente a los elementos patrimoniales situados en España (letra b) del número 1 del artículo 24).

7.2 Métodos para evitar la doble imposición jurídica en España (número 2 del artículo 24):

En términos generales, para evitar la doble imposición internacional, se aplica en España el método de imputación limitada por el cual España permitirá la deducción

sobre la cuota del impuesto sobre las rentas o patrimonio del residente en España un importe igual al impuesto efectivamente pagado en Francia, aunque dicha deducción no podrá exceder de la parte del impuesto español, calculado antes de la deducción, correspondiente a las rentas o patrimonio que pueden someterse a imposición en Francia (letra a) del número 2).

Es decir que, debemos comparar la cuota impositiva del impuesto sobre la renta o sobre el patrimonio exigida por el Estado español por la parte de la base imponible formada por rentas provenientes de Francia o bienes situados en Francia y, por otro lado, el total del impuesto efectivamente pagado en España. Una vez comparadas ambas cantidades debemos deducir la menor de las mismas respecto de la cuota impositiva total sobre la renta exigida en España.

El sistema de imputación limitada contemplado en el CDI coincide con el sistema elegido por el legislador a efectos internos tanto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre el Patrimonio⁵⁷

⁵⁷Artículo 67 de la Ley 40/1998 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, artículo 29 de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades y artículo 32 de la Ley 19/1991 del Impuesto sobre el Patrimonio.

Cuando se trate de dividendos pagados por una sociedad residente en Francia a una sociedad residente en España y ésta detente directamente, al menos, el 10 por 100 del capital de la sociedad que paga los dividendos se podrá deducir respecto de la cuota tributaria exigida en España no sólo el impuesto francés efectivamente exigido sobre dichos dividendos sino también el impuesto francés efectivamente pagado por la sociedad sobre la parte de los beneficios con cargo a los cuales 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 crédito por el impuesto subyacente es necesario que se den unos determinados requisitos:

- la inclusión de los dividendos y del impuesto francés 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.

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 imputación en Francia.

Finalmente, en la letra c) del apartado 2 del art.24 se contempla el tratamiento de las rentas o elementos patrimoniales obtenidos 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 ganancias⁵⁸.

⁵⁸ Las normas para evitar la doble imposición sobre dividendos deben tener en cuenta los artículos 29 y 30 de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades que fueron introducidos en nuestro ordenamiento jurídico con posterioridad a la celebración del CDI con Francia.

De acuerdo con el artículo 30 dentro de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de la sociedad matriz se debe incluir, además, de los dividendos efectivamente percibidos y los beneficios con cargo a los cuales se pagan los dividendos.

Una vez calculada la base imponible se aplicará el tipo de gravamen correspondiente para obtener la cuota íntegra.

En relación a los dividendos percibidos se aplicará una deducción el impuesto efectivamente pagado en Francia por los dividendos (que en principio será un tipo del 0 por 100) con el límite máximo consistente en el importe del impuesto que hubiera debido ser satisfecho en España por dichos dividendos. Por lo que respecta a los beneficios con cargo a los cuales se satisfacen los dividendos los mismos se integrarán en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades español y tras calcular la cuota correspondiente se deducirán los impuestos satisfechos en Francia correspondientes a los beneficios con cargo a los cuales se satisface la cuota y esta deducción junto con la anterior no podrán exceder de la cuota íntegra que en España corresponderá pagar por estas rentas si se hubieren obtenido en territorio español.

8. DISPOSICIONES ESPECIALES :

El Convenio hispano-francés contiene una serie de normas que son comunes a todos los acuerdos de este tipo y que siguen en mayor o menor medida los preceptos del preceptos del Convenio Modelo de la OCDE.

8.1 Prohibición de discriminación (art.25):

El art.25 contempla diversos supuestos de prohibición de discriminación en la aplicación de la normativa fiscal. Estas normas se extienden no sólo a los impuestos enumerados en el artículo 2 sino a cualquiera de los impuestos incluidos en los sistemas tributarios de los dos Estados (número 7 del artículo 25).

El número 1 del artículo 25 prohíbe la discriminación fiscal, es decir, la aplicación de un tratamiento fiscal más gravoso, de las personas físicas que posean la nacionalidad de un Estado Contratante en el otro Estado Contratante. La aplicación de la regla de la no discriminación se aplica únicamente a los supuestos en que dos personas se encuentren en las mismas condiciones. El número 15 del Protocolo aclara que las personas físicas que posean la nacionalidad de un Estado Contratante no se encuentran en la misma situación que las personas físicas que posean la nacionalidad del otro Estado Contratante cuando no sean residentes del mismo Estado. Por lo tanto, una persona residente en un Estado Contratante y una persona no residente en este Estado Contratante pueden conocer regímenes tributarios y esta diferencia de tratamiento no supondrá una discriminación prohibida sea cual sea la nacionalidad del contribuyente no residente siempre y cuando la diferencia de tratamiento se justifique por razones de residencia.

El principio de no discriminación se extiende a los establecimientos permanentes situados en un determinado Estado y que dependen de una empresa situada en el otro Estado Contratante los cuales no serán sometidos a imposición en el Estado de situación de manera menos favorable que las empresas situadas en ese otro Estado que realicen las mismas actividades. Por lo tanto, el trato fiscal que deben recibir dos establecimientos permanentes situados en un Estado Contratante, el uno dependiente de un establecimiento principal situado en el mismo Estado Contratante y el otro dependiente de un establecimiento principal situado en el otro Estado Contratante debe ser idéntico.

El número 3 del artículo 25 admite la deducibilidad de los intereses, cánones o demás gastos pagados por una empresa de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante. Sin embargo, como ya hemos señalado, el número 16.b) del Protocolo permite a España la aplicación del contenido del artículo 16.9 de la Ley 61/1978 del Impuesto sobre Sociedades que contempla el tratamiento de la infracapitalización. Actualmente esta cuestión está regulada en el artículo 16.9 de la Ley 43/1995 que prevé en la regulación de la infracapitalización la no deducibilidad de los intereses pagados que superen una determinada cuantía calculada en función de los fondos propios de la entidad pagadora cuando las entidades pagadora y receptora de los intereses se encuentren vinculadas.

La normativa interna francesa contiene una norma análoga en el artículo 212 del Código General de los Impuestos que también mantendrá su aplicación (número 16.b) del Protocolo).

Las normas sobre no discriminación contenidas en el artículo 25 no impiden la aplicación de las normas internas sobre la transparencia fiscal internacional (como la existente en el artículo 121 de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades) por lo cual a una sociedad residente en un determinado Estado se le imputan rentas obtenidas por una filial residente de otro Estado hayan sido o no distribuidas dichas rentas.

El contenido del CDI, en su conjunto, que prevé en qué supuestos las rentas provenientes en un Estado pueden quedar sometidas a gravamen en otro Estado impide la aplicación de este tipo de normas de derecho interno. Sin embargo, Francia se ha reservado expresamente la posibilidad de aplicar el artículo 209 B del Código General de los Impuestos que contiene la regulación francesa de la transparencia fiscal internacional.

España no ha efectuado declaración similar en relación al artículo 121 de la Ley 43/1995 razón por la cual podemos afirmar que no será de aplicación esta normativa de derecho interno español.

8.2 Procedimiento amistoso (art.26):

Se prevé en el art.26 del Convenio un procedimiento amistoso entre las Autoridades competentes de ambos Estados contratantes para resolver la mayoría de los problemas que la aplicación del Convenio suscite.

8.3 Intercambio de información (art.27):

El art.27 del Convenio establece una obligación mutua de las Administraciones fiscales de comunicarse las informaciones con transcendencia 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.

8.4 Asistencia a la recaudación (art.28):

El artículo 28 del Convenio hispano-francés constituye una novedad en la práctica convencional española ya que introduce, por vez primera, una cláusula en relación a la asistencia entre los Estados contratantes en materia de recaudación. Se trata de una norma destinada a facilitar la recaudación en un Estado contratante de los créditos tributarios que sean titularidad del otro Estado contratante.

Dentro del ámbito objetivo de la asistencia a la recaudación se incluyen los diversos componentes de las deudas tributarias, es decir, cuotas tributarias, indemnizaciones por demora, recargos, intereses, gastos y multas sin carácter penal derivadas de

los impuestos sobre la renta y el patrimonio.

En realidad, el procedimiento introducido en el artículo 28 del Convenio es similar al que ya estaba contenido dentro del ordenamiento interno español en la Orden de 9 de febrero de 1988 sobre el procedimiento para la asistencia mutua internacional en materia fiscal. La diferencia estriba en el hecho de que la norma citada únicamente se aplicaba a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, los aranceles aduaneros, las exacciones agrícolas compensatorias e impuestos especiales. Por el contrario, el artículo 28 extiende su aplicación a los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio.

8.5 Privilegios diplomáticos y consulares (art.29):

El art.29 del Convenio respeta los privilegios diplomáticos y consulares contenidos en los Tratados internacionales.

