

El principio de no discriminación en el artículo 24 del modelo de convenio de la OCDE de 2008

ADOLFO MARTÍN JIMÉNEZ*

1. Introducción

El artículo 24 del Modelo de Convenio para la Eliminación de la Doble Imposición en materia de renta y patrimonio de la OCDE (en adelante, “MC OCDE”) constituye la consagración en el plano internacional de un principio fundamental en los ordenamientos internos y en el Derecho de la Unión Europea. Desde la óptica internacional, no existe un principio de no discriminación por razón de la nacionalidad o la residencia; tal principio sólo resultará operativo si entre los distintos Estados existen Convenios para la Eliminación de la Doble Imposición (CDI) que incluyan un precepto análogo al artículo 24 MC OCDE. Por otra parte, la inclusión del artículo 24 MC OCDE en un CDI no debe llevar a pensar que el principio de no discriminación que regula esta norma tiene efectos similares a los principios análogos regulados en otros ordenamientos (principalmente, en el Derecho comunitario de la Unión Europea). La operatividad, alcance y eficacia práctica del principio de no discriminación por razón de la nacionalidad/residencia diseñado por el artículo 24 MC OCDE está bastante limitada.

Las principales dificultades que dicho principio bilateral plantea son las siguientes:

1. No opera al margen de un CDI, es decir, no existe un principio general de no discriminación en Derecho tributario internacional.

2. Cuando se contempla en un CDI (lo cual no siempre ocurre, v.g. CDI España-Australia) su ámbito subjetivo de aplicación queda limitado a los nacionales/residentes del otro Estado contratante.

3. El ámbito objetivo queda también condicionado por los principios informadores de los CDI (preeminencia de la tributación en residencia y distinción clara entre la tributación de residentes y no residentes) y el resto de las disposiciones del CDI, de manera que la existencia de “discriminaciones” consagradas en el texto de los CDI limita los efectos de la cláusula en materia de no discriminación del artículo 24 MC OCDE, que será susceptible de ser invocada en otro contexto, pero no en el ya cubierto por una discriminación o diferencia de trato que se encuentre expresamente admitida en el CDI.

4. Sólo cubre las discriminaciones en las que el discriminado es un no nacional, pero no comprende las discriminaciones por ra-

* Profesor Universidad de Cádiz en España.

zón del lugar donde se realiza la inversión (*inbound* pero no *outbound*). En realidad, las cláusulas del artículo 24 MC OCDE se aplican en relación con las discriminaciones relativas a la imposición sobre las personas, pero no a las discriminaciones que recaen sobre las rentas.

5. La propia concepción de la discriminación en el seno del art. 24 MC OCDE limita bastante los efectos de este principio: el propio MC OCDE y sus comentarios impiden la comparabilidad de situaciones en muchos casos con una concepción restrictiva de la situación discriminatoria (vid. especialmente, los comentarios al art. 24.1 MC OCDE). Por otra parte, el art. 24 MC OCDE contiene una serie de cláusulas de naturaleza heterogénea que no siempre responden a la misma lógica. Mientras que el art. 24.1 MC OCDE impide la discriminación por razón de nacionalidad y el art. 24.2 MC OCDE incluye dentro del círculo de sujetos protegidos a los apátridas, el art. 24.3 MC OCDE contiene una cláusula de no discriminación, no por razón de nacionalidad, sino, más bien, por razón de la residencia. Es decir, los parámetros y la lógica del párrafo 3 del art. 24 MC OCDE son completamente distintos a los que se tienen en cuenta en los dos primeros párrafos del art. 24. Curiosamente, los párrafos 4 y 5 del propio art. 24 se apartan de la lógica de los párrafos anteriores: el párr. 4 regula un principio de no discriminación por razón de la persona con la que se contrata y el párr. 5 regula un principio de no discriminación de aquellas “empresas”/sociedades cuyo capital esté dominado o poseído por residentes del otro Estado contratante.

Por consiguiente, si bien los dos primeros párrafos del art. 24 MC OCDE consagran un principio de no discriminación por razón de la nacionalidad que opera con independen-

cia del ámbito subjetivo del CDI, los párr. 3 a 5 vinculan sus efectos nuevamente al propio ámbito subjetivo del CDI (art. 1 MC OCDE) y se convierten en cláusulas de no discriminación por razón de residencia. En consecuencia, el sujeto protegido por la cláusula de no discriminación varía en función del párrafo en el que nos encontremos: en los párrafos 1 y 2 será el nacional o apátrida que está siendo discriminado (con independencia de su residencia), en el párrafo 3 será el residente del otro Estado contratante, y en los párrafos 4 y 5, el residente que contrata con un residente de otro Estado contratante o el residente cuyo capital es poseído por un residente del otro Estado contratante. En resumen, podemos decir que el art. 24 MC OCDE constituye un conjunto de cláusulas que no responden a un principio común pero cuya finalidad es única: evitar que los tributos de un Estado se erijan en barreras para la penetración en el otro Estado para los residentes/nacionales del primer Estado.

Por otra parte, art. 24 MC OCDE ha sufrido importantes modificaciones desde la publicación del Proyecto de MC OCDE de 1963. En primer lugar, el párrafo segundo del art. 24 MC OCDE 1977 (definición de “nacional” de un Estado contratante) fue trasladado en 1992 al, hoy, art. 3.1.g) MC OCDE; ello obligó a reenumerar el resto de los párrafos del art. 24 MC OCDE. En segundo lugar, el MC OCDE 1977 añadió el párrafo 4, que no estaba presente en el Proyecto de MC OCDE 1963, lo que constituyó una modificación bastante importante (por esta razón, los CDI españoles anteriores a 1977 no incluyen una cláusula análoga al art. 24.4 MC OCDE). El resto de las modificaciones operadas hasta 2005 son más bien de tipo formal, o se realizan en los comentarios al art. 24 del MC OCDE. En 2008 los co-

mentarios al art. 24 MC OCDE han sufrido nuevas modificaciones, algunas de ellas ya avanzadas en el documento de la OCDE, de 3 de mayo de 2007 *Application and Interpretation of Art. 24 (Non-Discrimination)*.

Los problemas del principio de no discriminación del art. 24 MC OCDE han sido superados en el ámbito de la Unión Europea por la configuración del principio de no discriminación que derivada de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE) en materia de imposición directa. El principio comunitario de no discriminación y la importantísima jurisprudencia del TJCE en esta materia se examina en un capítulo específico, pero es necesario mencionar aquí que la funcionalidad de ambos principios es completamente distinta. Mientras que el principio comunitario de no discriminación por razón de la nacionalidad (en el que la discriminación por razón de residencia se considera una discriminación indirecta por razón de la nacionalidad), y las libertades comunitarias, manifestación de este principio (libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales), son la piedra angular del mercado interior comunitario, el principio de no discriminación por razón de la nacionalidad/residencia del art. 24 MC OCDE tiene una finalidad auxiliar, bastante limitada, en los CDI. La importancia del primero, que despliega importantes efectos en ámbitos no previstos en el Tratado CE, como es la imposición directa, y que no se encuentra condicionado por normas comunitarias de Derecho secundario o por normas nacionales del rango que sea (constitucional u ordinario) no puede ser comparada con la importancia del segundo, cuyo ámbito de aplicación y eficacia son mucho más limitados (siendo los propios apartados del art. 24 MC OCDE

los límites estrictos de aplicación de dicho principio de no discriminación).

Probablemente, la interpretación comunitaria del principio de no discriminación ejercerá una cierta influencia sobre el art. 24 MC OCDE (especialmente cuando éste resulte interpretado por tribunales de Estados miembros de la UE), aunque la revisión de 2008 de los comentarios al MC OCDE art. 24 está orientada precisamente a aclarar el diferente significado del principio de no discriminación en los CDI y el Derecho comunitario, marcando distancias frente a la jurisprudencia del TJCE. De hecho, una de las principales innovaciones del MC OCDE 2008 ha sido la adición de unos nuevos párrafos 1 a 4 a los Comentarios al art. 24 MC OCDE a modo de reflexiones generales o guía de qué cabe esperar del principio de no discriminación en los CDI que sirvan de primera barrera para frenar las construcciones expansionistas del principio de no discriminación.

Las principales conclusiones a las que llegan estos párrafos son las siguientes:

1. El artículo 24 MC OCDE está orientado a acabar con la discriminación “en circunstancias precisas”, de manera que no cualquier tratamiento diferenciado genera una discriminación prohibida por este precepto. Especialmente, el art. 24 no ataca las distinciones “legítimas” que se hacen en los ordenamientos tributarios y que están basadas, por ejemplo, en diferencias con respecto a la amplitud de la responsabilidad tributaria o el principio de capacidad económica. En este sentido, se aclara que el art. 24 MC OCDE no cubre la “discriminación indirecta” (en el sentido que a este término se le da en el Derecho comunitario, esto es, discriminaciones que emplean criterios distintos de la

nacionalidad, como la residencia, pero que, *de facto*, implican una discriminación de los no nacionales, puesto que la mayoría de los no residentes serán no nacionales del Estado que efectúa la discriminación) (párra. 1 comentarios MC OCDE art. 24, en adelante, las referencias a los comentarios se citarán como “CMC”).

2. Como consecuencia del principio de reciprocidad, el principio de no discriminación no puede interpretarse como una cláusula de la nación más favorecida que tenga por consecuencia que deba extenderse a los nacionales o residentes del otro Estado contratante los beneficios de los CDI o acuerdos multilaterales firmados con otros Estados. Esto es, el art. 24.1 MC OCDE no admite comparaciones horizontales, sólo comparaciones con nacionales o residentes del otro Estado contratante (párra. 2 CMC art. 24).

3. Específicamente se aclara que la discriminación prohibida por el art. 24 MC OCDE demanda que quien haya sido discriminado se encuentre en identidad de circunstancias que aquel contribuyente frente al que se reclama el tratamiento discriminatorio salvo por el factor que protege el art. 24 MC OCDE en sus diferentes cláusulas (por ejemplo, nacionalidad en el párra. 1). Esto es, se requiere una comparabilidad, de hecho y de derecho, de situaciones (salvo por el factor o criterio protegido por el art. 24 MC OCDE) para que el art. 24 MC OCDE, en cualquiera de sus párrafos, pueda ser aplicado. De esta manera se unifica *de facto* la distinta terminología que emplean los párrafos del art. 24 MC OCDE (“en las mismas circunstancias”, en los párrafos 1 y 2, “que ejerzan la misma actividad” en el párrafo 3 o “empresas similares” en el párrafo 5) para aclarar las exigencias que requiere la com-

parabilidad a los efectos del art. 24 MC OCDE como presupuesto previo para intentar la aplicación de alguno de sus párrafos (párra. 3 CMC art. 24).

4. Se aclara que en modo alguno el art. 24 pretende otorgar a los nacionales del otro Estado contratante, no residentes, empresas del otro Estado o empresas nacionales controladas por residentes del otro Estado un tratamiento tributario que sea mejor que el dispensado a los nacionales, residentes o empresas nacionales propiedad de o controladas por residentes. Esto aunque ninguna cláusula del art. 24 MC OCDE prohíbe la discriminación a la inversa (esto es, el peor tratamiento de los propios nacionales o residentes) se aclara que el art. 24 MC OCDE en modo alguno pretende o puede ser utilizado para obtener tal efecto (párr. 3 CMC art. 24).

5. El art. 24 MC OCDE debe ser interpretado en el contexto de otras disposiciones del CDI de forma que las medidas establecidas o expresamente autorizadas por el resto de preceptos del CDI no puede considerarse que violan alguna de las cláusulas del art. 24 MC OCDE incluso si sólo se aplican a no residentes. Al mismo tiempo, ninguna cláusula del art. 24 debe ser interpretada en el sentido de que autoriza disposiciones que puedan vulnerar otros preceptos del CDI. Realmente, esta aclaración sólo persigue reafirmar la necesidad de dar una interpretación al art. 24 MC OCDE en el contexto global del CDI en el que se inserta, de manera que no existan contradicciones internas entre las disposiciones del CDI distributivas y la cláusula de no discriminación. Al mismo tiempo, estas aclaraciones sirven para reafirmar el carácter limitado del art. 24 MC OCDE frente a las tendencias a interpretar el mismo de una forma amplia (párra. 4 CMC art. 24).

2. La no discriminación por razón de la nacionalidad (artículo 24.1 Modelo de convenio de doble imposición)

2.1. Introducción

El principio de no discriminación del art. 24.1 MC OCDE, junto con el párrafo 2 del mismo artículo, constituye una de las cláusulas de no discriminación por razón de la nacionalidad del art. 24 MC OCDE. A efectos de determinar el significado y operatividad de este principio debemos aclarar la definición de nacional de un Estado contratante (ámbito subjetivo), los presupuestos que determinan la existencia de una discriminación (ámbito objetivo) y los tipos de comportamientos que se prohíben en el ámbito del art. 24.1 MC OCDE.

2.2. La definición del término nacional. *Ámbito subjetivo*

La utilización por los CDI del criterio de la nacionalidad como punto de referencia para determinar la existencia o no de discriminación puede plantear problemas, puesto que la legislación tributaria emplea como punto de conexión la residencia y no la nacionalidad. Entre otras cosas, la referencia a la nacionalidad determina que el ámbito subjetivo del art. 24.1 MC OCDE sea distinto al definido en el art. 1 MC OCDE, algo que vino a aclarar la segunda frase del art. 24.1 MC OCDE, añadida en 1977, para permitir la invocación del 24.1 a los nacionales no residentes en los Estados contratantes. No debe olvidarse, sin embargo, que el principio de no discriminación requiere que el nacional del otro Estado se encuentre en las mismas circunstancias o condiciones que el residente nacional del primer Estado, exigencia que

limita enormemente los efectos del art. 24.1 MC OCDE puesto que:

1. Se permitirá el trato diferenciado de los nacionales de ambos Estados contratantes sobre la base de criterios distintos de la nacionalidad o por razón del lugar donde residen.
2. Se excluyen del ámbito de este principio reivindicaciones fundadas en la cláusula de la nación más favorecida (así, por ejemplo, un portugués no residente no podrá reivindicar en España el trato idéntico que se dispensa a un francés no residente).

El art. 3.1.g) MC OCDE aclara el significado del término nacional, de tal forma que la prohibición de no discriminación del art. 24.1 MC OCDE podrá ser invocada por los individuos que posean la nacionalidad o ciudadanía de uno de los Estados contratantes y por las personas jurídicas, sociedades de personas (*partnerships*) o asociaciones constituidas de conformidad con la legislación de uno de los Estados contratantes. El término “individuos” se refiere a las personas físicas, por lo que los mayores problemas pueden venir por las referencias a personas jurídicas, sociedades de personas y asociaciones. El art. 3 MC OCDE define los términos “persona” y “sociedad”, pero no aclara el significado de “persona jurídica, sociedad de personas o asociación”. Normalmente, la legislación interna de los Estados contratantes de carácter civil o mercantil definirá cuándo una entidad tiene personalidad jurídica o puede ser considerada como una sociedad de personas sin reconocimiento como tal, lo cual puede plantear problemas cuando las legislaciones de los dos Estados difieran o en relación con determinadas entidades sin personalidad (v.gr. fondos de inversión o de pensiones, *trusts*, etc.).

En realidad, parece que la definición de nacional del art. 3.1.g) MC OCDE pretende incluir dentro de este término a todas las entidades, personas jurídicas o no, que deriven su estatus del ordenamiento jurídico de los Estados contratantes, por lo que, a estos efectos, no debieran surgir demasiados problemas cuando los dos Estados no califiquen a una entidad de forma idéntica en relación con la atribución o no de personalidad jurídica. Ahora bien, el MC OCDE no resulta demasiado claro a la hora de establecer los criterios sustantivos que atribuyen la nacionalidad a una sociedad de capital, de personas o a otros entes, por lo que, en este punto, sí que pueden surgir dificultades. No obstante, la doctrina mayoritaria se inclina por considerar que, en el contexto de los CDIs, la nacionalidad se vincula al lugar de constitución de la entidad o sociedad (criterio que, además, evita los problemas que a la luz del Derecho comunitario plantean las teorías relativas a la atribución de nacionalidad a las sociedades en función de su sede real o lugar de administración efectiva).

2.3. El ámbito objetivo del artículo 24.1 del Modelo convenio de doble imposición. La comparabilidad de situaciones a efectos de determinar la existencia de una discriminación prohibida

La discriminación del art. 24.1 MC OCDE requiere que los “nacionales” de un Estado contratante deban encontrarse “en las mismas circunstancias o condiciones, en particular con respecto a la residencia” que los nacionales del otro Estado contratante. Podría llamar la atención que los CMC dediquen un cierto esfuerzo a la explicación de esta expresión cuando parece obvio el significado que el principio de no discrimi-

nación tiene, pero dicha atención encuentra su justificación en el especial significado que adquiere la noción de discriminación en el contexto OCDE.

Según los CMC:

1. La expresión “en las mismas condiciones” se refiere a los contribuyentes (personas físicas, jurídicas, sociedades de personas o *partnerships* y asociaciones) situadas, desde el punto de vista de la aplicación de las normas tributarias, en circunstancias/condiciones “sustancialmente similares” de hecho y de derecho. A este respecto, los Comentarios al art. 24.1 MC OCDE añadidos en 2008, párra. 9, enfatizan que “en las mismas condiciones” puede referirse también a la situación tributaria de una persona. Tal sería el caso de las personas físicas nacionales de EE.UU., que se someten a tributación en este país por obligación personal incluso si no residen en EE.UU., tales nacionales no residentes no se encuentran en igualdad de condiciones, a efectos de aplicar las normas tributarias de EE.UU. (por ejemplo a fin de tener en cuenta sus circunstancias personales), que los nacionales no residentes en EE.UU. de otros Estados, que, en principio, estarían sujetos a tributación en este país por obligación real de contribuir.

2. La referencia a “en particular con respecto a la residencia” tiene carácter meramente aclaratorio, puesto que un contribuyente residente y otro no residente no se encuentran en las mismas circunstancias. Es decir, un francés residente en España podría invocar el principio de no discriminación del CDI España-Francia, pero si fuera residente en Francia no podría invocar, a la luz de este principio, el mismo trato que España dispensa a los españoles residentes en su territorio. Los CMC 2008 han querido dejar esta idea

clara, de manera que subrayan que residentes y no residentes no se encuentran en igualdad de condiciones y que la discriminación que pretende atajar el art. 24.1 MC OCDE no está vinculada a la distinción entre obligación personal y obligación real de contribuir y las diferentes normas que se vinculan a una u otra modalidad de tributación. En realidad, como aclaran los CMC art. 24, párra. 17, la distinción residente-no residente es la piedra angular del MC OCDE y, en general, de los CDI, ya que su estructura y sistemática no podría entenderse sin una diferenciación entre ambas categorías de contribuyentes, por lo que el art. 24.1 parte de la premisa de que tal diferenciación es perfectamente válida (de esta forma, la discriminación sólo puede producirse, por un lado, entre nacionales-residentes y no nacionales-residentes o, por otro, entre nacionales no residentes y no nacionales no residentes cuando la nacionalidad es el criterio relevante para un trato dispar).

En particular, se ha pretendido aclarar en 2008 la situación de las personas jurídicas, sobre todo, las sociedades mercantiles. A estos efectos, los nuevos Comentarios precisan que, en el caso de las personas jurídicas, nacionalidad significa que una entidad deriva su estatuto, como tal, del Derecho en vigor en ese Estado, normalmente el Estado de incorporación o registro. La residencia fiscal está vinculada, con carácter general, no sólo a la incorporación o registro, sino también a la presencia en un Estado de la sede de dirección efectiva. Por ello, es preciso distinguir, en el caso de las sociedades las discriminaciones fundadas en la nacionalidad de aquéllas vinculadas a la residencia de la sociedad o persona jurídica, puesto que las primeras estarían prohibidas por el art. 24.1 pero las segundas no. De esta forma, dos

sociedades que no son residentes del mismo Estado a los efectos del art. 4 del CDI específico no estarían en las mismas circunstancias “en particular, con respecto a la residencia” y su tratamiento diferenciado no resultaría prohibido por el art. 24.1 MC OCDE. A contrario puede leerse igualmente, y esto no lo aclaran los comentarios más que por vía de ejemplos, que allí donde las dos sociedades tienen nacionalidades distintas (v.gr. porque se constituyeron cada una en uno de los Estados contratantes) pero residen en el mismo Estado parte del CDI (porque en él tienen su sede de dirección efectiva) no pueden ser tratadas de manera diferenciada por tener una distinta “nacionalidad” (vinculada al lugar de constitución de la sociedad).

Son varios los ejemplos que dan los CMC, en los párra. 19 a 25 para aclarar la situación de las personas jurídicas:

– Ejemplo 1: la denegación del método de exención a una sociedad con sede de dirección efectiva en el Estado (A), que recibe dividendos procedentes de una filial situada en ese mismo Estado, cuando tales dividendos estarían exentos si fueran recibidos por una sociedad matriz constituida en (A) es contraria al art. 24.1. MC OCDE.

– Ejemplo 2: Si, sin embargo, en el mismo caso planteado en el ejemplo 1, y de acuerdo con un CDI firmado entre los Estados donde se constituyó la sociedad y donde tiene su sede de dirección efectiva, la sociedad fuera residente en su Estado de incorporación (regla que se aparta de la prevista en el art. 4.3 MC OCDE), en ese caso, el distinto tratamiento de las sociedades se fundaría en la residencia-no residencia de las mismas, por lo que no sería contrario al art. 24.1. MC OCDE.

– Ejemplo 3: Se trata de un caso cuya relevancia y formulación plantea algunas dudas. El Estado A, que utiliza el criterio de la incorporación para considerar a las sociedades residentes en su territorio, aplica a las sociedades no residentes de países con los que no tiene CDI un impuesto del 3 por 100 sobre el valor de la propiedad inmobiliaria que tienen en su territorio. El Estado (A) tiene un CDI en vigor, que sigue el MC OCDE, con el Estado (B), que, a su vez, utiliza como punto de conexión el criterio de la sede de dirección efectiva. Una sociedad incorporada en el Estado (B) pero que tiene su residencia en un Estado tercero no puede reclamar que de acuerdo con el art. 24.1 CDI entre (A) y (B) no se le aplique el impuesto del 3 por 100 ya que esta sociedad no se encuentra en las mismas circunstancias que las residentes en (A) en relación con su residencia, por ejemplo, por lo que respecta al acceso a la información sobre la renta derivada del inmueble. Lo cierto es que la formulación del ejemplo no parece la más correcta: si la sociedad que reclama el acceso al CDI entre (A) y (B) es residente de un tercer Estado no podrá reclamar la protección del art. 24.1 de tal CDI, si, por el contrario, es residente de (B), aunque tiene doble residencia en un tercer Estado, desconocemos por qué razón la situación es distinta con respecto al acceso a información (en presencia de un art. 26 MC OCDE) y, al mismo tiempo, al tratarse de una sociedad no residente en (A) no tendría acceso a la protección que el art. 24.1. reconoce.

– Ejemplo 4: De acuerdo con la legislación del Estado (A) las sociedades incorporadas en ese Estado son residentes, tal Estado tiene un CDI con (B) que sigue el art. 4 MC OCDE excepto en relación con el art. 4.3., que dispone que si una persona jurídica es residente de ambos Estados, será considerada como

residente del Estado de incorporación. Si el Estado (A) aplicara un impuesto sobre las nóminas en el que todas las sociedades que empleen a trabajadores de ese Estado gozan de un tipo reducido y tal tipo sólo resulta aplicable a las sociedades incorporadas en (A), la aplicación de los tipos más elevados a una sociedad incorporada en (B) podría generar una discriminación prohibida por el art. 24.1, ya que, en este caso, la residencia en otro Estado no es una circunstancia relevante a los efectos de otorgar un tratamiento diferenciado en el impuesto sobre las nóminas y se estaría vulnerando el art. 24.1.

– Ejemplo 5: De conformidad con la legislación interna del Estado (A), las sociedades incorporadas o con sede de dirección efectiva en ese Estado son residentes en él. Según la legislación del Estado (B), las sociedades incorporadas en ese Estado tienen allí su residencia fiscal. El CDI entre (A) y (B) es idéntico al MC OCDE excepto porque el art. 4.3. dispone que las sociedades doblemente residentes se considerarán residentes a efectos del CDI sólo en el Estado donde se constituyeron. La legislación del Estado (A) dispone que las sociedades constituidas y con sede de dirección efectiva en ese Estado pueden consolidar su renta a efectos fiscales si son parte de un grupo de sociedades que tiene accionistas comunes. La sociedad (X), constituida en (B), pertenece al mismo grupo que otras dos sociedades constituidas en (A), y las tres sociedades tienen su sede de dirección efectiva en (A). En este supuesto, al no haberse constituido en (A), la sociedad (X) no podrá consolidar su renta con las otras dos sociedades. A pesar de ser residente en (A) de acuerdo con su legislación interna, la sociedad (X) se considerará residente en (B) a efectos del CDI entre (A) y (B), por lo que no se encontrará en las mismas circunstancias

que las sociedades residentes en (A) y, en consecuencia, no podrá reclamar la facultad de consolidar sus cuentas con las otras dos sociedades residentes en (A) de acuerdo con el art. 24.1 MC OCDE. La residencia en (B) a efectos del CDI es claramente relevante en este supuesto, ya que, por ejemplo, el Estado (A) no podrá someter a gravamen ciertas rentas que (X) obtenga en (A) al aplicar el art. 7 ó 10 del CDI (A-B).

3. Al aplicar el ap. 1 del art. 24 MC OCDE lo realmente relevante es si dos personas que son residentes del mismo Estado son tratadas de forma diferente solamente porque tienen una nacionalidad distinta. En este sentido, los CMC aclaran que, si a los efectos de tener en cuenta las circunstancias familiares, un Estado distingue entre sus nacionales en función de si residen o no en su territorio, ese Estado no está obligado a dar a los nacionales del otro Estado que no residen en su territorio el mismo tratamiento que dispensa a sus nacionales residentes, únicamente debería extender a los nacionales del otro Estado el mismo tratamiento que dispensa a sus nacionales que residen en el territorio del otro Estado contratante. Por otra parte, también se aclara que el principio de no discriminación no implica que en un Estado contratante se deba otorgar a los nacionales del otro Estado contratante el mismo trato que se dispense a sus nacionales que residan en un tercer Estado (v.g. España no tiene que tratar necesariamente de la misma forma al nacional francés residente en Francia y al nacional portugués residente en Portugal, o al español residente en Portugal). Básicamente, entonces, parece que la OCDE interpreta los términos “en las mismas condiciones” en el sentido de que impide la comparación con

residentes no sólo del otro Estado contratante, sino también de terceros Estados.

4. Los CMC excluyen del ámbito de aplicación de este principio, los siguientes supuestos:

a) un Estado contratante no tiene que tratar de forma idéntica a las entidades públicas del otro Estado contratante cuando prevea un régimen tributario específico para sus autoridades públicas (párra. 10 de los CMC art. 24.1);

b) tampoco existe obligación de extender a las entidades privadas sin finalidad lucrativa del otro Estado contratante el régimen especial a efectos tributarios que se regule para las instituciones del primer Estado contratante (párra. 11 de los CMC art. 24.1).

En realidad, los CMC nos indican que se trata de supuestos en los que las entidades de uno y otro Estado no se encuentran en las mismas circunstancias o condiciones, puesto que los regímenes tributarios especiales, para entes públicos o sin finalidad lucrativa, se justifican en atención a fines propios que sólo las entidades del Estado contratante que ofrece el régimen pueden cumplir (vid. párra. 12-13 de los CMC art. 24).

La expresión “en las mismas condiciones” del art. 24.1 MC OCDE se vincula a la residencia del contribuyente. La referencia a la residencia sólo puede interpretarse en el sentido de que la no discriminación del art. 24.1 MC OCDE exige que ambos contribuyentes (sujeto que invoca la discriminación y contribuyente objeto de comparación) se encuentren en las mismas circunstancias de hecho y de derecho (como, por otra parte, aclaran los propios comentarios) y este dato hace que el significado del principio de no discriminación en el ámbito del art. 24.1 MC

OCDE sea especial, puesto que contribuyentes que se encuentren en una misma situación de hecho (v.gr. accionistas que obtienen dividendos) podrán ser tratados de forma diferenciada (v.gr. integrando el impuesto sobre la renta de los individuos residentes con el impuesto sobre sociedades, pero excluyendo tal integración en el caso de dividendos obtenidos por no residentes) si no se encuentran en la misma situación de derecho (residencia). Con esta especial configuración ciertas discriminaciones (v.gr. cualquier tratamiento diferenciado entre el residente y el no residente), en el sentido usual del término, se encuentran permitidas en el MC OCDE (y están prohibidas desde la óptica de otros principios de no discriminación que no tienen este significado restringido: éste es el caso del Derecho comunitario). La propia DGT en las contestaciones a ciertas consultas, ha aclarado que el equivalente al art. 24.1 MC OCDE en los CDIs españoles exige que el sujeto que invoca la no discriminación se encuentre en condiciones de hecho y de derecho similares (v.gr. CCDGT de 24 octubre 2002, ante el CDI España-Canadá; y de 21 enero 2003, ante el CDI España-Italia; de 21 de octubre de 2004, relativa también al CDI España-Canadá). En este sentido, la STS de 18 de mayo de 2005, que justificó la aplicación de los mismos plazos de devolución de la indebidamente pagado a residentes y no residentes en el principio de no discriminación del CDI España-EEUU, es un caso claro de incomprensión del significado y presupuestos de aplicación de este principio.

Podría pensarse que, con esta configuración del principio de no discriminación del art. 24.1 MC OCDE, éste se convierte en una norma absolutamente irrelevante. Probablemente, así sea en el caso de impuestos directos de naturaleza personal, en los que la

residencia se convierte en un elemento importantísimo en la configuración del propio hecho imponible y lleva a distinguir entre obligación personal y real. Sin embargo, en los tributos donde la residencia no sea un elemento configurador del hecho imponible –v.gr. impuestos indirectos– el principio de no discriminación del art. 24.1 MC OCDE cobra toda su importancia, puesto que la residencia no será un dato relevante para determinar si existe o no discriminación.

Por último, el principio de no discriminación, como aclara la segunda frase del art. 24.1 MC OCDE, puede ser invocado por nacionales no residentes de uno de los dos Estados contratantes y así lo aclara también el párrafo 6 de los CMC. Ahora bien, el nacional no residente de los dos Estados, para invocar el principio de no discriminación del art. 24.1 MC OCDE debe encontrarse en igualdad de condiciones con respecto al contribuyente hipotético con el que desee ser comparado a los efectos de conseguir la igualdad de trato.

2.4. Las discriminaciones prohibidas por el artículo 24.1 Modelo de Convenio de doble imposición

El art. 24.1 MC OCDE prohíbe la exigencia de “impuestos u obligaciones relativas al mismo que no se exijan o que sean más gravosos” que los impuestos sobre los nacionales del Estado donde se alega la discriminación.

Los CMC, párr. 9-10, a este respecto, manifiestan lo siguiente:

1. La formulación negativa de esta expresión es deliberada,
2. La expresión empleada adopta un significado idéntico al supuesto en el que se

obligara a los Estados contratantes a conceder el mismo tratamiento a sus respectivos nacionales, pero, como el objetivo principal de esta cláusula es la prohibición de la discriminación de los nacionales del otro Estado contratante, nada se opone a que el primer Estado, por razones especiales o con la finalidad de cumplir con una disposición especial de un CDI, conceda ciertas facilidades a los extranjeros que no se aplican a sus propios nacionales.

3. En definitiva, la expresión viene a significar que, cuando un “impuesto” se exige a los nacionales y a los extranjeros en las mismas circunstancias, debe ser exaccionado de idéntica forma en relación con las modalidades de determinación de la base imponible y la liquidación, el tipo impositivo y, finalmente, las formalidades relativas al impuesto (declaraciones, pagos, plazos etc.). Ni las normas sustantivas ni las procedimentales pueden ser más gravosas para los extranjeros que para los nacionales.

Hay que tener en cuenta que el art. 24.3 MC OCDE utiliza otra expresión similar a la que estamos analizando (“no serán sometidos a imposición en ese Estado de manera menos favorable que las empresas de ese otro Estado”) y que el art. 24.5 MC OCDE emplea una expresión idéntica a la que utiliza el art. 24.1 MC OCDE. En el ámbito del art. 24.5 MC OCDE la expresión debe tomar el mismo significado que en el art. 24.1 MC OCDE, mientras que la expresión similar pero no idéntica del art. 24.3 MC OCDE tiene un significado propio y peculiar (véase los CMC al art. 24.3 y, en relación con el término “impuesto”, los CMC al art. 24.6.

La determinación del significado de la discriminación prohibida no plantea gran-

des dudas interpretativas, pero hay algunas cuestiones dignas de mención:

1. La discriminación positiva (trato más favorable) del nacional del otro Estado contratante se permite en el ámbito del art. 24.1 MC OCDE, lo prohibido es la discriminación negativa.

2. El art. 24.1 MC OCDE contiene dos prohibiciones de discriminación diferenciadas: (1) no se podrán exigir al nacional del otro Estado contratante tributos distintos o que sean más gravosos (en las normas relativas a la determinación de la base imponible, los tipos impositivos, las deducciones, etc.) que los exigidos a los nacionales; (2) no resultará posible exigir a los nacionales del otro Estado obligaciones formales o accesorias (declaraciones, plazos, formas de pago, etc.) más gravosas que las impuestas a los nacionales (CMC, párr. 10).

3. La finalidad que la norma nacional discriminatoria pretenda alcanzar no será relevante a los efectos de apreciar la existencia de una discriminación prohibida. Lo realmente relevante será el efecto discriminatorio de la norma, no el fin de la misma.

4. Nunca serán discriminatorios los tratos diferenciados que consagre el propio CDI.

2.5. Los convenios de doble imposición españoles

El CDI España-Australia 1992 es el único que no incluye un artículo sobre no discriminación, si bien el Protocolo adicional dispone que si Australia concluyera con un tercer Estado un CDI que incluya una cláusula sobre no discriminación, Australia informará a España de este hecho y entablará negociaciones para disponer el mismo trato para el Reino de España. Este hecho ya se

ha producido, puesto que el CDI Australia-Reino Unido 2003, en su art. 24, incluye una cláusula de no discriminación que sigue, básicamente, el art. 24 MC OCDE.

Por lo general, los CDIs españoles siguen fielmente el art. 24.1 MC OCDE, si bien algunos, sobre todo los anteriores a la revisión de 1992, siguen conteniendo la definición de “nacional” en el equivalente al art. 24 MC OCDE en lugar de en el art. 3. Hay también varias particularidades reseñables. Es frecuente que los CDI españoles, anteriores y posteriores al MC OCDE 1977 (v.gr. art. 24.1 Alemania; art. 24.1 Austria; art. 24.1. Brasil; art. 24.1 CDI Canadá; art. 25.1 Cuba; art. 25.1 Ecuador; art. 24.1 Finlandia; art. 24.1 Italia; art. 24.1 Marruecos; art. 24 México; art. 24.1 Vietnam; art.23.1 Malasia), no incluyan en el equivalente al art. 24.1 la cláusula de extensión del principio de no discriminación a los nacionales no residentes en ninguno de los Estados contratantes, pero, puesto que tal frase tiene efectos interpretativos, su exclusión no plantea muchos problemas. Ahora bien, habrá que estar también a la posición que mantenga el otro Estado contratante, si entiende que el ámbito de aplicación del precepto se encuentra limitado por el artículo del tratado equivalente al art. 1 MC OCDE.

Por lo que respecta al ámbito subjetivo del principio de no discriminación del art. 24.1 MC OCDE resulta reseñable, en relación con las sociedades, que algunos CDIs españoles permiten considerar como nacionales no sólo a las sociedades constituidas de conformidad con la legislación de uno de los Estados contratantes, sino también a aquéllas que, de conformidad con otros criterios (v.gr. sede de dirección efectiva) tengan la nacionalidad de uno de los Estados contratantes (v.gr. art. 24.3 Alemania 1966;

art. 3.1.h) China; art. 3.1.h) Filipinas; art. 3.1.c) CDI España-Reino Unido 1975, art. 3.1.i) CDI España-Suecia 1976).

También algunos CDIs españoles, anteriores o posteriores a 1992, (v.gr. art. 24.1 Alemania, art. 25 Austria, art. 24 Brasil, art. 24.1 Bulgaria, art. 24.1 Checoslovaquia, art. 25 China, art. 25 EE. UU., art. 24.1 Filipinas, art. 25 Hungría, art. 26 India 1993, art. 24.1 Irán, art. 24 Irlanda, art. 25 Luxemburgo; art. 26 Reino Unido, art. 24 Tailandia; art. 24.1. Vietnam) omiten la referencia a “en particular con respecto a la residencia” tras la expresión “en las mismas condiciones/circunstancias”. La ausencia a esta mención no tiene efectos sustantivos, puesto que la referencia a residencia, más bien, aclara lo que ya se podía intuir o interpretar en versiones anteriores del art. 24 MC OCDE. El CDI España-India 1993, art. 26.1, aclara que la situación de comparabilidad entre nacionales exige que los nacionales de ambos Estados se encuentren “en las mismas circunstancias y reúnan las mismas condiciones”, una diferencia con el MC OCDE que no tiene efectos sustantivos.

Otros CDI (art. 24.2 Alemania, art. 24.3 Canadá, art. 24.5 Filipinas, art. 25.5 Israel, art. 24.2 Marruecos, art. 25.5 Reino Unido; art. 24.2 Suiza; art. 24.5 Tailandia) especifican que determinadas deducciones o beneficios fiscales (por circunstancias familiares) son o no aplicables a los nacionales del otro Estado contratante si residen en el territorio del otro Estado o no se aplican si no son residentes. Nuevamente, se trata de una cláusula con una finalidad aclaratoria que no tiene un contenido sustantivo propio y añade poco al equivalente al art. 24.1 MC OCDE.

El CDI con Polonia 1979, art. 24.1, especifica que los “ciudadanos” de un Estado contratante “no estarán sujetos en el otro Estado

contratante a ningún impuesto o a cualquier otro requisito con él que fuera distinto o más gravoso que el impuesto y los requisitos concomitantes a los que los ciudadanos del otro Estado contratante estuvieren o pudieren estar sujetos en las mismas circunstancias”. Se pueden apreciar dos divergencias con el MC OCDE. Por una parte, el art. 24.1 CDI España-Polonia se refiere a “ciudadanos” y no a “nacionales” como el art. 24 MC OCDE. Esta diferencia determina, al no definir el CDI el término ciudadanos, que se deba acudir a la legislación interna a la hora de precisar el significado de este término, por lo que las personas jurídicas parece que quedan excluidas del ámbito de aplicación del art. 24.1 CDI España-Polonia. Por otra parte, la expresión empleada para definir la discriminación prohibida es ligeramente distinta a la propia del art. 24.1 MC OCDE, sin que, en este caso, su significado sea distinto.

Las peculiaridades más significativas, en relación con el art. 24.1 MC OCDE, de la red española pueden encontrarse en el CDI con EE. UU. y en el CDI con Francia. El art. 25.1 CDI con EEUU añade como tercera frase (a las dos propias del art. 24.1 MC OCDE), la siguiente: “Sin embargo, a los efectos de la imposición de los Estados Unidos, y sin perjuicio de lo dispuesto en el art. 24 (deducciones por doble imposición), un nacional de los Estados Unidos que no sea residente de los Estados Unidos y un nacional de España que no sea residente de los Estados Unidos no están en las mismas circunstancias”. En realidad, esta frase, simplemente, quiere decir que un ciudadano de EE. UU. no residente en este país no se encuentra en las mismas condiciones que un ciudadano del otro Estado contratante residente de este Estado contratante puesto que el primero está sometido a tributación en EE. UU. por el principio de

renta mundial, mientras que el segundo no, una diferencia de circunstancias que también sería relevante en el contexto del MC OCDE. Lo anterior no significa que si un ciudadano español es residente en EE. UU. no pueda invocar la protección de este principio.

El CDI con Francia contiene dos particularidades. Por un lado, el art. 25.1 limita sus efectos a las personas físicas, con lo cual se eliminan los problemas en relación con las personas jurídicas, y el protocolo adicional aclara qué se entiende por “en las mismas condiciones” (para ello, el nacional del otro Estado debe ser residente en el primer Estado). Tal posición enlaza con la reserva que Francia ha realizado al art. 24.1 MC OCDE, según la cual limita el ámbito de aplicación de este artículo a los individuos, teniendo en cuenta la jurisprudencia de este país y que los párrafos 3 a 5 protegen ampliamente a las sociedades. Por otro lado, el art. 25.6 CDI España-Francia 1995 permite que el Estado o los entes territoriales que ejerzan una actividad distinta de la industrial o comercial del otro Estado contratante tengan acceso a las mismas exenciones aplicables a sus entes públicos por el otro Estado contratante, aunque esta cláusula excluye su aplicación a las tasas (“las disposiciones del presente apartado no se aplican a los impuestos debidos en contrapartida a los servicios prestados”).

Los CDI con los antiguos Estados del bloque de la URSS, con frecuencia, añaden a su artículo en materia de no discriminación disposiciones que excluyen de su ámbito de aplicación a los sistemas de imposición relativos a las empresas socializadas (CDI con Polonia 1979, art. 24.6, art. 26.5 CDI con Rumanía 1979).

Por último, el CDI España-Arabia Saudí no contiene un artículo sobre no discriminación, la introducción del mismo en el CDI

queda condicionada al hecho de que Arabia Saudí introduzca un impuesto sobre la renta aplicable a sus nacionales residentes o para el caso de que el impuesto existente se modificará en ese sentido.

3. La cláusula de no discriminación de los apátridas

El art. 24.2 MC OCDE extiende a los apátridas la prohibición de no discriminación por razón de la nacionalidad que regula el art. 24.1 MC OCDE. A estos efectos, los CMC, párr. 18, indican que la definición de apátrida es la contenida en el art. 1.1. Convenio de Nueva York de 28 de septiembre de 1954 sobre el Estatuto de los Apátridas, el cual define a éstos como “toda persona que no sea considerada nacional suyo por ningún Estado, conforme a su legislación”. Ahora bien, no cualquier apátrida podrá invocar la protección del art. 24.2 MC OCDE, sino sólo las personas físicas apátridas que sean residentes en uno de los dos Estados parte de un CDI. Una diferencia importante del art. 24.2 MC OCDE con respecto al art. 24.1 MC OCDE se encuentra en que la prohibición de discriminación del art. 24.2 MC OCDE podrá ser invocada por el apátrida frente a los dos Estados contratantes, tanto frente al Estado donde obtiene la renta como frente al Estado donde reside. Por lo demás, la discriminación frente a la que el art. 24.2 MC OCDE protege al apátrida es sustancialmente idéntica a la prohibida en el art. 24.1 MC OCDE.

La mayoría de los CDI españoles no recoge una cláusula análoga al art. 24.2 MC OCDE, lo cual no implica que el apátrida esté desprovisto de protección contra la discriminación, pues siempre podrá invocar el art. 29 del Convenio de Nueva York. Este

último dispone que los Estados contratantes no impondrán a los apátridas derecho, gravamen o impuesto alguno de cualquier clase que difiera o exceda de los que se exijan a los nacionales de tales Estados en condiciones análogas. España interpreta que tal precepto resultará de aplicación sólo si los apátridas residen en el territorio de los Estados contratantes. Algunos CDI españoles contienen una cláusula de no discriminación del apátrida redactada de conformidad con el Proyecto de MC OCDE 1963, que no requería que el apátrida residiera en uno de los Estados contratantes (CDI Alemania, Art. 24.4 y carta de 13 de julio de 1967 anexa al convenio; Reino Unido, Art. 25.2, y Suecia, Art. 25.2).

4. La cláusula de no discriminación de los establecimientos permanentes

4.1. Consideraciones generales

El art. 24.3 MC OCDE dispone que los impuestos que graven a un establecimiento que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante no podrán ser menos favorables en ese otro Estado que los aplicables a las empresas de ese otro Estado que se dediquen a las mismas actividades. Esta disposición, continúa el mismo precepto, no se interpretará en el sentido de que obligue a un Estado contratante a conceder a los residentes del otro Estado contratante ninguna de las deducciones personales, desgravaciones y reducciones impositivas que otorgue a sus propios residentes en consideración a su estado civil o cargas familiares.

A diferencia de los apartados 1 y 2 del art. 24 MC OCDE, el ap. 3 regula una cláusula de no discriminación por razón de residencia, no de la nacionalidad. Se protege a la empresa residente de un Estado contratante

que ejerce su actividad en el otro Estado a través de un establecimiento permanente (“EP”) situado en su territorio. No se prohíbe, aclara el párr. 34 CMC, cualquier diferencia de trato entre establecimientos permanentes y empresas residentes, sino, simplemente, una tributación más gravosa exigida sobre los beneficios del EP y delimitada en relación con la cuantía de la deuda tributaria correspondiente al EP y la que correspondería a su punto de comparación, la empresa que realiza las mismas actividades. Existe, entonces, una diferencia importante con la prohibición del art. 24.1 MC OCDE, atribuible a la naturaleza específica del EP, puesto que mientras que este último prohíbe las discriminaciones sustantivas y formales, la cláusula del EP se limita a prohibir la imposición más gravosa del EP en relación sus beneficios y con la deuda tributaria total del EP sin regular prohibición alguna en relación con los aspectos formales relativos a la exacción del impuesto al EP. La razón de esta diferencia se encuentra, más que en el hecho de que se pueda discriminar al EP en ciertos casos, en que la naturaleza del EP podrá justificar un trato diferenciado del mismo con respecto a los residentes en algunas ocasiones (v.g. algunas obligaciones formales, como, por ejemplo, la llevanza de contabilidad diferenciada de la casa central).

La naturaleza específica del EP hace, además, que, en ocasiones, la comparación con la empresa nacional que realice actividades similares no resulte sencilla y que no se pueda equiparar plenamente al EP con las empresas nacionales. El nuevo párr. 37 de los CMC art. 24 añadidos en 2008 tratan de aclarar esta cuestión al especificar, a los efectos del art. 24.3 y para determinar si existe discriminación del EP, debe compararse la situación de empresas que tengan

una estructura legal similar. De esta forma, continúa el mismo párr., el art. 24.3 CMC art. 24 no exige que se aplique al EP de una persona física el mismo tipo impositivo que en el Estado donde se encuentra el EP se reserva a las sociedades sujetas al IS. Igualmente, continúa el nuevo párr. 38, las actividades o sectores “regulados” no constituyen “las mismas actividades” a los efectos del art. 24.3 MC OCDE, es decir, por ejemplo, si el EP se dedica a recibir y dar préstamos no puede invocar el art. 24.3 MC OCDE para obtener el mismo tratamiento que los bancos de su Estado de ubicación si no está registrado formalmente como banco o entidad financiera (no realizarían la misma actividad). Lo mismo ocurre en el caso de actividades desarrolladas por el Estado o entidades públicas, que, en la medida en que están controladas por el Estado, no pueden ser similares a las que realiza un EP de una empresa del otro Estado contratante (tal argumentación, la verdad, no parece muy fundada si el sector está abierto a la competencia y entes públicos y empresas privadas pueden realizar actividades idénticas).

En cualquier caso, a los efectos del art. 24.3 MC OCDE, el tipo de renta que obtenga el EP es irrelevante en relación con la cláusula de no discriminación, da igual que se trate de rentas cubiertas por el art. 7 MC OCDE o de, por ejemplo, rentas inmobiliarias cubiertas por el art. 6 MC OCDE.

Por lo que respecta al ámbito subjetivo de la cláusula, el art. 24.3 MC OCDE dispone que podrá ser invocada por la empresa de un Estado contratante que tenga un EP en el otro Estado contratante. En la actualidad, está claro que el art. 24.3 MC OCDE se aplica tanto a las personas físicas como a las jurídicas, y, en el caso de las primeras, tanto a las personas físicas que realizan actividades em-

presariales como a aquellas que desarrollan actividades profesionales. El único requisito exigido será que la empresa sea desarrollada por un residente de un Estado contratante (art. 3.1.d MC OCDE) en el otro Estado contratante a través de EP, en la definición de este concepto que da el art. 5 MC OCDE. Hasta el año 2000, fecha de la modificación al MC OCDE que refundió en el art. 7 MC OCDE los antiguos supuestos cubiertos en los art. 7 y 14 MC OCDE, se planteaba la duda de si el art. 24.3 MC OCDE resultaba aplicable a las “bases fijas” a las que se refería el art. 14 MC OCDE. En principio, en sentido estricto, el art. 24.3 MC OCDE estaba pensado para los EP y no para las bases fijas, pero un tratamiento diferenciado entre ambos carece de justificación. Desde que el MC OCDE 2000 suprimió el art. 14, tal problema ya no se plantea (la misma solución puede ser trasladada por vía interpretativa a los CDIs que mantienen un artículo análogo al art. 14 MC OCDE en versiones anteriores al año 2000). En el caso de las sociedades de personas, también pueden plantearse dudas acerca de la aplicación del art. 24.3 MC OCDE. En la medida en que la sociedad de personas pueda ser considerada como residente de un Estado contratante titular de una empresa, la calificación que a dicha sociedad pueda dar el otro Estado contratante resulta irrelevante a la hora de aplicar la cláusula del art. 24.3 MC OCDE.

4.2. Supuestos específicos

Aparte de las consideraciones generales sobre el art. 24.3, los CMC se refieren a supuestos específicos de tratamiento diferenciado de EPs, si bien, en algunas ocasiones, la interpretación que realiza la OCDE no se deriva de la cláusula general del art. 24.3 MC

OCDE; es decir, en algunos casos, la OCDE, por la vía de los comentarios, parece querer reducir la virtualidad del art. 24.3 MC OCDE de una forma cuestionable.

a) Determinación del impuesto

El párrafo 24 de los CMC considera que deben extenderse a los EP de empresas del otro Estado contratante las siguientes normas aplicables a las empresas residentes: (1) los principios en materia de deducción de gastos a la hora de determinar la base imponible (sin perjuicio de que los EP puedan deducirse también una parte proporcional de los gastos generales de la casa central); (2) las normas en materia de amortizaciones, reservas o provisiones que se apliquen a las empresas residentes; (3) las disposiciones sobre compensación de bases imponibles negativas; (4) las normas sobre tributación de las ganancias patrimoniales derivadas de la enajenación de activos.

Los nuevos CMC art. 24.3 2008, párr. 41 y ss., precisan los términos de comparación a los efectos de aplicar el art. 24.3 MC OCDE, aclaran cuándo resulta aplicable el art. 24.3 y cuál es la relación de este precepto con las normas en materia de precios de transferencia. En primer lugar, el párr. 41 indica que la comparación debe realizarse entre la propia actividad del EP (no de toda la empresa) y las actividades desarrolladas por una sociedad residente en el Estado de ubicación del EP. El art. 24.3 no se aplicará, continúa el párr. 41, en relación con reglas que tienen en cuenta la relación entre empresas (v.gr. régimen de consolidación fiscal, transferencia de pérdidas, transferencias de propiedad libres de impuestos entre sociedades vinculadas) ya que estas normas no se centran en las actividades empresariales del EP y de una

empresa en circunstancias similares, sino en la imposición de una sociedad o empresa residente como parte de un grupo de empresas asociadas. La finalidad de este tipo de reglas es facilitar la administración y cumplimiento de las obligaciones fiscales, por lo que, en este caso y para este tipo de normas, el principio de igualdad de tratamiento del art. 24.3 no será de aplicación. Por las mismas razones, las normas relativas a la distribución de beneficios de una sociedad residente no pueden extenderse a los EP ya que no están relacionadas con las actividades empresariales o profesionales del EP.

Por otro lado, el párr. 42, aclara que la aplicación de la normativa en materia de precios de transferencia que se base en el principio de plena competencia a las relaciones entre los EP y su casa central no provoca conflictos con el art. 24.3 incluso si las mismas normas no se aplican a las relaciones entre la casa central y sus sucursales situadas en el territorio del mismo Estado. De hecho, la aplicación del principio de plena concurrencia a la determinación de los beneficios atribuibles a un EP está prevista por el art. 7.2 MC OCDE y tal precepto forma parte del contexto en el que se debe leer el art. 24.3 MC OCDE. Del mismo modo, puesto que el art. 9 MC OCDE resultaría aplicable a las relaciones entre una empresa nacional y una residente en el otro Estado contratante, no puede considerarse que la aplicación del principio de plena concurrencia en el caso de EPs genere una imposición “menos favorable” que la exigible a empresas del mismo Estado donde está ubicado el EP.

Los CMC, párr. 43, también especifican que los incentivos fiscales habitualmente plantean más problemas por lo que respecta a su extensión a los EP. En principio, el EP debe poder disfrutar de tales incentivos fis-

cales siempre y cuando cumpla las mismas condiciones y requisitos que las empresas similares del Estado contratante donde está ubicado, ya que tales medidas suelen estar dirigidas a perseguir objetivos vinculados a una actividad económica desarrollada en tal Estado. Los nuevos CMC añadidos en 2008, párr. 46, aclaran que, sin embargo, sobre la base del art. 24.3 una empresa no residente no puede reclamar el acceso a ventajas en relación con actividades cuyo ejercicio está estrictamente reservado, por razones de interés nacional, defensa o protección de la economía nacional, etc., a empresas nacionales. Igualmente, indica el nuevo párr. 47, el art. 24.3 MC OCDE no puede interpretarse en el sentido de que obligue a un Estado que concede especiales privilegios a las entidades no lucrativas cuyas actividades se desarrollen en beneficio de ese Estado a extender los mismos beneficios a EP de instituciones similares del otro Estado contratante cuando tales actividades no se desarrollen exclusivamente en beneficio del Estado mencionado en primer lugar (Estado de ubicación del EP).

Hay que reseñar, en tiempos recientes, algunas resoluciones de la DGT que, aplicando la cláusula en materia de no discriminación que se estudia, han tenido efectos importantes para EP de empresas extranjeras: (1) la Resolución de la DGT de 19 de diciembre de 2005, n.º 2526/2005, a los efectos del CDI con el Reino Unido concluyó que el régimen de las entidades parcialmente exentas del TRLIS se aplicaba a una entidad inglesa con una delegación en España que no cumplía las condiciones para ser considerada como entidad sin ánimo de lucro a los efectos de la Ley 49/2002; (2) un conjunto de Resoluciones de la DGT han concluido que al EP de una entidad no residente que participa en

una UTE en España, por imperativo de la cláusula que estudiamos, le resultaba de aplicación el mismo régimen que a las entidades españolas, esto es, no tributación en sede de la UTE y posibilidad de compensación de los beneficios de la UTE con las pérdidas del EP (vid. las Resoluciones de la DGT de 28 de enero de 2005, n.º 23/2005 y 25/2005, y de 14 de junio de 2005, n.º 1089/2005, relativas respectivamente a los CDI entre España y, Francia, Bélgica e Italia).

b) Dividendos percibidos en relación con participaciones del EP en otras entidades

La cuestión principal que se plantea en este punto es si deben extenderse o no a los EPs las disposiciones que los ordenamientos nacionales contengan en relación con las participaciones de unas sociedades sobre otras (relaciones matriz-filial). A este respecto, los párrafos 48 a 54 de los CMC se limitan a señalar las discrepancias entre los Estados sobre este punto y a describir el estado actual de las cosas sin adoptar una posición interpretativa a estos efectos. De conformidad con el Derecho comunitario resulta claro, desde la STJCE *Comisión/Francia*, Asunto 279/86, que la libertad de establecimiento exige la extensión a los EP de las medidas internas de eliminación de la doble imposición económica intersocietaria.

c) Estructura y tipo de gravamen del impuesto

Los CMC, párr. 55 y siguientes, han identificado una serie de supuestos donde la aplicación de los tipos de gravamen establecidos por el Estado de ubicación plantea problemas (aplicación de tipos específicos para ciertas actividades, aplicación de esca-

las progresivas en el IS). En principio, los comentarios concluyen que los tipos impositivos especiales debieran resultar aplicables a los EP, si bien nada impide que el Estado de situación, a la hora de aplicar los tipos impositivos, considere la situación no sólo del EP sino de la totalidad de la empresa a la que el EP pertenece (v.gr. si aplica tipos progresivos, a los efectos de aplicar los mismos al EP, puede tener en cuenta el volumen total de facturación de la empresa; o, en relación con los tipos mínimos aplicables a EP en sustitución de la escala progresiva aplicable a los residentes, habrá que considerar si a la luz de las circunstancias concretas de toda la empresa el EP sufre o no una imposición más gravosa).

El párr. 59 CMC, en su nueva redacción tras 2008, aclara que, puesto que un EP, por su propia naturaleza no distribuye dividendos, el tratamiento de las distribuciones realizadas por la empresa a la que el EP pertenece están fuera del ámbito de aplicación del art. 24.3 MC OCDE. Tal párrafo se refiere a la imposición sobre los beneficios del EP, no de la empresa a la que pertenece éste. En consecuencia, las cuestiones relativas a la integración del impuesto sobre sociedades y el que recae sobre los accionistas propietarios de la empresa que tiene el EP (v.gr. ACT, *précompte mobilier*, cómputo del rentas con franquicia, o créditos de impuesto vinculados a los dividendos) están fuera del ámbito de aplicación de este precepto. Con ello, los nuevos comentarios de 2008 aclaran las dudas que presentaban los anteriores a esa fecha acerca de la aplicación del art. 24.3 a ciertos sistemas de integración del IS con el impuesto a satisfacer por los accionistas de la empresa propietaria del EP.

También los nuevos CMC, párr. 60, dejan claro que son incompatibles con el art. 24.3

MC OCDE los impuestos sobre los beneficios de las sucursales (*branch tax*) vinculados estrictamente a la obtención de rentas por el EP, esto es, por ejemplo, la aplicación de tipos impositivos al EP más elevados sobre la base de que el EP evita la imposición sobre la distribución de dividendos que soportaría la remisión de dividendos por una filial a su matriz no residente. Tal imposición más elevada, si está vinculada a los beneficios que obtiene el EP, es contraria al art. 24.3 MC OCDE. Esta situación, no obstante, debe ser diferenciada de los impuestos que recaen sobre cantidades deducidas por los EP, por ejemplo, como intereses en el momento de calcular sus beneficios, ya que en estos supuestos el impuesto no se estaría exigiendo sobre el EP como tal, sino, más bien, a la empresa a la cual se considera que se paga el interés, por lo que se encontraría fuera del ámbito de aplicación del art. 24.3 (otras disposiciones como los art. 7 y 11 pueden ser relevantes en la determinación de si el impuesto está permitido por el CDI).

d) Retenciones en la fuente sobre dividendos, intereses y cánones recibidos por un establecimiento permanente

De acuerdo con los apartados 4 de los art. 10 y 11 MC OCDE y 3 del art. 12 MC OCDE, los dividendos, intereses y cánones recibidos por un establecimiento permanente no caen dentro del ámbito de aplicación de estos artículos, por lo que se incluirán, de conformidad con el art. 7, en la base imponible del EP. Ello significa que el Estado de ubicación del EP no se encuentra limitado por los art. 10 a 12 MC OCDE en el gravamen de estas rentas. Ahora bien, el art. 24.3 MC OCDE impone que, a la hora de gravar las mismas, el Estado de ubicación del EP aplique a este

último las normas que aplica a sus propios residentes en materia de retenciones o de deducción de las retenciones practicadas.

e) Deducciones por doble imposición internacional (jurídica) y establecimientos permanentes

Los párr. 67 y siguientes de los CMC se ocupan de los supuestos en los que el EP reciba rentas de fuente extranjera a incluir en su base imponible. Consideran los comentarios que cuando el Estado contratante de situación del EP haya articulado la deducción por doble imposición internacional para la eliminación de la doble imposición jurídica en su legislación interna, el art. 24.3 MC OCDE requiere que el EP pueda beneficiarse de tal deducción en los mismos términos que las empresas residentes de tal Estado. El Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, incluso tras la revisión de 2008, no contempla el supuesto en que el Estado de ubicación del EP haya articulado el método de exención a efectos de eliminar la doble imposición internacional sobre sus empresas residentes. En este caso, la solución debe ser la extensión al EP del mecanismo de exención en los mismos términos que para las empresas residentes. La misma regla debe aplicarse en el caso en el que el Estado de ubicación del EP haya establecido en su legislación interna varios métodos para eliminar la doble imposición internacional, de manera que tales métodos deben poder ser empleados igualmente por los EP de entidades residentes de Estados con los que media CDI con un precepto similar al art. 24.3 MC OCDE.

Desde la óptica del Derecho comunitario, idéntico razonamiento podría ser esgrimido en relación con las medidas que el Estado de ubicación del EP haya articulado en su

legislación interna para eliminar la doble imposición económica internacional sobre los dividendos o las plusvalías vinculadas a participaciones en entidades ubicadas en terceros Estados. No obstante, esta cuestión está fuera del ámbito de aplicación del art. 24.3, cuyos comentarios sólo se refieren, en sentido estricto, a la doble imposición jurídica.

f) Extensión a los EP de los CDI firmados por el Estado donde está situado

Esta cuestión plantea múltiples problemas desde la óptica del Derecho tributario internacional y del Derecho comunitario. Los CMC, párr. 69 y ss., se pronuncian al respecto de una forma matizada, admitiendo que, en ciertos casos, cuando exista una disposición expresa en el CDI entre el Estado de residencia de la empresa y de ubicación del EP, puede resultar posible la extensión al EP, en relación con los dividendos, intereses y cánones u otro tipo de rentas gravadas en la fuente que reciba procedentes de terceros Estados, de las medidas para la eliminación de la doble imposición reguladas en los CDI que el Estado de ubicación haya firmado con los Estados donde obtenga la renta. Los CMC, párr. 70, admiten que la doble imposición en estos supuestos se solucionará, en la mayoría de los casos, aplicando las medidas para la eliminación de la doble imposición previstas en la legislación interna del Estado de situación del EP, por lo que la cláusula convencional expresa sólo será necesaria para aclarar qué ocurre en estas situaciones o en relación con Estados que no admiten la extensión de las medidas internas de eliminación de la doble imposición jurídica a los EP. Recuérdese que, en el ámbito comunitario, la STJCE *Saint-Gobain*, Asunto C-307/97,

obliga a equiparar, en el Estado miembro de situación, a los EP con las empresas nacionales en relación con los métodos de eliminación de la doble imposición.

4.3. Los Convenios de doble imposición españoles

La mayoría de los CDI españoles contienen una cláusula similar al art. 24.3 MC OCDE, aunque, por supuesto, existen algunas particularidades relevantes:

1. El CDI España-Australia (1992) no contiene una cláusula de no discriminación, aunque, debido a la redacción específica de su protocolo, tras la firma del CDI Australia-Reino Unido, deberían entablarse negociaciones entre ambos países para incluirla. Carece igualmente de tal cláusula el CDI España-Arabia Saudí (2007).

2. El CDI con la India (1993) contiene varias desviaciones sustantivas en relación con la cláusula de no discriminación prevista en el art. 24.3 MC OCDE. Por un lado, la cláusula de no discriminación del EP articulada en el convenio no contiene ninguna referencia a la posibilidad de no conceder a los residentes del otro Estado contratante las deducciones personales y familiares que otorgue a sus residentes en consideración a su estado civil o cargas familiares; no obstante, la cláusula convencional ha sido configurada de forma tan restrictiva que posiblemente tal omisión no posea trascendencia práctica.

Por otro lado, se ha establecido que para que resulte operativa la cláusula de no discriminación del EP éste no sólo debe realizar “las mismas actividades” que las empresas del Estado donde está ubicado, sino que además debe realizar tales actividades “en las mismas circunstancias o reúnan las mismas

condiciones” que tales empresas; la exigencia de estas condiciones adicionales puede restringir en buena medida el alcance de la cláusula de no discriminación del EP.

El Protocolo 8 al convenio profundiza el significado de estas restricciones y establece que “En relación al apartado 2 del artículo 26 (no discriminación), se entiende que lo dispuesto en este apartado no impedirá a un Estado contratante gravar los beneficios de un establecimiento que una empresa del otro Estado contratante posea en el Estado mencionado en primer lugar, a un tipo impositivo superior al aplicable a los beneficios de una empresa análoga de este último Estado, ni se entenderá contrario a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 7 (beneficios empresariales) del presente convenio”. Nótese que aunque esta disposición permite las discriminaciones impositivas sobre el EP de una empresa extranjera, la flexibilización de la cláusula de no discriminación afecta a un elemento esencial del impuesto (el tipo de gravamen), de manera que los restantes (v.gr., las deducciones de la base imponible y de la cuota tributaria) deberán configurarse de forma no discriminatoria.

Por último, el Protocolo 8 contiene una suerte de cláusulas del “establecimiento más favorecido”, cuando dispone que “un establecimiento que una empresa de un Estado contratante posea en el otro Estado contratante no será, en ningún caso, sometido a imposición en términos menos favorables que los aplicables a un EP de una empresa de un tercer Estado que realice las mismas actividades con arreglo al convenio de doble imposición concluido entre el otro Estado contratante y ese tercer Estado”; esta disposición puede terminar eliminando las amplias restricciones que se han articulado en el CDI con la India en relación con la

aplicación de la cláusula de no discriminación del EP.

3. El CDI ex URSS-España, art. 21.2, contiene una cláusula de no discriminación del EP que no establece una prohibición de discriminación fiscal del EP en relación o por comparación con el trato fiscal que reciben las empresas residentes que realizan las mismas actividades; por el contrario, la igualdad de trato fiscal debe buscarse en relación con la imposición que se aplique en el Estado de ubicación del EP sobre otro EP que se encuentre en las mismas condiciones de un residente de un tercer Estado, con el cual el segundo Estado contratante tenga un CDI en vigor. A su vez, la referida igualdad de trato no es tal; la norma indica que el EP “no será sometido a una imposición superior o más gravosa, u obligación relativa a la misma”. No obstante, esta regla resulta matizada por el párrafo segundo del art. 21.2 del propio CDI cuando establece que “Las disposiciones de este párrafo no obligarán al otro Estado contratante a conceder a un establecimiento permanente de un residente del primer Estado contratante los beneficios fiscales otorgados a un establecimiento permanente de un residente de un tercer Estado en virtud de acuerdos especiales con este tercer Estado”. Esta “matización” termina restringiendo todavía más el alcance de esta cláusula de no discriminación, al tiempo que complica su aplicación cuando no la desvirtúa totalmente. Para que resulte aplicable la restricción que se articula en el párrafo segundo del art. 21.2 debe resultar clara la existencia de “acuerdos especiales” a través de los cuales se concedan beneficios especiales específicos al EP del tercer Estado, de otro modo el EP del primer Estado contratante tendría derecho a una imposición equiparable a la que recae sobre los EP de empresas

residentes del tercer Estado. En suma, se trata de una cláusula de no discriminación del EP que restringe de forma sustantiva su protección en relación con el art. 24.3 MC OCDE frente a medidas discriminatorias del Estado de ubicación.

4. La eficacia de esta cláusula está limitada en el CDI con Vietnam, al disponerlo así el art. 24.6 de este CDI, en tanto Vietnam continúe concediendo licencias a inversores en virtud de la Ley sobre Inversiones Extranjeras en Vietnam. Por otra parte, también en el CDI España-Vietnam, en la cláusula del EP, no incluye la segunda frase del art. 24.3 MC OCDE, esto es, no especifica que la cláusula del EP “no podrá interpretarse en el sentido de obligar a un Estado contratante a conceder a los residentes del otro Estado contratante las deducciones personales, desgravaciones y reducciones impositivas que otorgue a sus propios residentes en consideración a su Estado civil o cargas familiares”. Tal ausencia, en nuestra opinión, no produce efectos sustantivos en la interpretación de la cláusula del EP, pues, debe relacionarse con el art. 24.5 CDI España-Vietnam que incluye una cláusula general (esto es, no limitada a los EPs) según la cual los Estados contratantes no se obligan a conceder a los residentes del otro Estado las deducciones personales, desgravaciones y reducciones impositivas que otorguen a sus propios residentes en consideración a su Estado civil o cargas familiares. Las mismas conclusiones pueden extenderse al art. 24.2 CDI España-Egipto, de redacción prácticamente idéntica a la cláusula del EP del CDI España-Vietnam (si bien no condiciona la eficacia de esta cláusula a la vigencia de ninguna ley interna, como hace el CDI con Vietnam) y que también contiene una cláusula general relativa a las circunstancias personales en su art. 24.6.

5. El CDI España-Turquía, art. 23.2 y 10.4, permite la exacción del *Branch tax*, igual que el art. 10.5 CDI España-Tailandia (aunque en el seno de este último, si tras la celebración del CDI con España, Tailandia firmara un CDI con otro Estado que no permitiera la exacción del *Branch tax*, las autoridades competentes, dispone el párrafo 6 del Protocolo, acordarán la exención de dicho impuesto). También los más recientes CDI España-Arabia Saudí (Protocolo párr. 9) o España-Sudáfrica (Protocolo párr. 3) admiten la exacción del citado impuesto.

5. La cláusula de deducibilidad de los pagos a no residentes

5.1. Consideraciones generales

El art. 24.4 MC OCDE dispone que “A menos que se apliquen las disposiciones del apartado 1 del artículo 9, del apartado 6 del artículo 11, o del apartado 4 del artículo 12, los intereses, cánones y demás gastos pagados por una empresa de un Estado contratante serán deducibles para determinar los beneficios sujetos a imposición de dicha empresa, en las mismas condiciones que si se hubieran pagado a un residente del Estado mencionado en primer lugar. Igualmente, las deudas de una empresa de un Estado contratante contraídas con un residente del otro Estado contratante serán deducibles para la determinación del patrimonio imponible de dicha empresa en las mismas condiciones que si se hubieran contraído con un residente del Estado mencionado en primer lugar”.

El art. 24.4 MC OCDE, añadido en 1977 al MC OCDE, regula una regla de no discriminación indirecta por razón de la residencia de la persona a la que se realizan ciertos pagos, de tal manera que evita que tales pagos sean

tratados de forma diferenciada en función de la residencia, interna o externa, del perceptor de los mismos. Al igual que las otras reglas del art. 24 MC OCDE, existen una serie de elementos que requieren una mayor precisión porque plantean algún problema interpretativo.

5.2. *Ámbito subjetivo del artículo 24.4 Modelo de convenio de doble imposición*

Con respecto al pagador, o persona que puede beneficiarse de esta cláusula, el art. 24.4 MC OCDE exige que se trate de “una empresa de un Estado contratante”. La delimitación del significado de este término, como es sabido, debe realizarse atendiendo al art. 3.1.f) y al art. 4 MC OCDE. Al igual que ocurría con el caso de los EP, tras la modificación del MC OCDE en el año 2000, el art. 24.4 MC OCDE también se aplica a los pagos realizados por profesionales independientes (esta misma conclusión debía trasladarse a CDI anteriores a aquella fecha, puesto que carecería de justificación la exclusión de los profesionales liberales del ámbito de aplicación del art. 24.4 MC OCDE). En relación con perceptor del pago, el art. 24.4 MC OCDE únicamente requiere que se trate de un residente del otro Estado contratante, a la luz del art. 4 MC OCDE, sin exigir que se trate de una empresa del otro Estado contratante (v.gr. una persona física que no realice actividades económicas).

5.3. *Ámbito objetivo de la regla del artículo 24.4 del Modelo de convenio de doble imposición y efectos de la misma*

El art. 24.4 MC OCDE impide la aplicación de las normas internas que restrinjan la deducibilidad de gastos en la base imponible

en los casos de pagos a residentes en el otro Estado contratante. Es decir, el art. 24.4 MC OCDE no constituye una regla sobre deducción de gastos, sólo se limita a reconocer la deducibilidad de un gasto en los pagos a un no residente cuando el mismo gasto sea deducible si el pago se realizara a un residente. Por lo tanto, esta regla sólo operará cuando la normativa interna restrinja las deducciones a realizar en los pagos a residentes del otro Estado contratante. Si bien en principio el art. 24.4 MC OCDE se refiere a intereses y cánones, la regla del art. 24.4 MC OCDE no limita su aplicación a los mismos, incluye a “los demás gastos” de tal manera que cualquier pago realizado a un no residente puede estar comprendido en el ámbito del art. 24.4 MC OCDE, sin que sea relevante a estos efectos si el contribuyente contabiliza el gasto de conformidad con el principio del devengo o de caja. La deducibilidad del gasto debe concederse en las mismas condiciones que si el pago se hubiera efectuado a un residente por lo que también las presunciones *iuris tantum* de no deducibilidad de pagos efectuados a no residentes podrían resultar contrarias al art. 24.4 MC OCDE. A estos efectos, la tributación del pago en sede del perceptor (puede estar exento) no resulta relevante para aplicar el art. 24.4 MC OCDE.

5.4. *Las excepciones a la regla general del artículo 24.4 del Modelo de convenio de doble imposición*

El art. 24.4 MC OCDE no restringe la aplicación de las reglas del art. 9.1, 11.6 y 12.4 MC OCDE. Es decir, allí donde concurrieran los presupuestos para aplicar lo dispuesto en los arts. 9.1, 11.6 y 12.4 del MC OCDE tal aplicación no resultará restringida por el

art. 24.5 MC OCDE, lo cual implica que la cuantía de rentas pagada en exceso respecto de lo previsto en el principio de plena competencia podría considerarse no deducible en la base imponible de la empresa pagadora sin que ello vulnere la cláusula de no discriminación. En suma, la cláusula inicial prevista en el art. 24.4 clarifica la aplicación de otras disposiciones del CDI, como las que articulan el principio de plena competencia, siempre que tales disposiciones y las normas nacionales que las articulan a nivel interno no estén configuradas ni sean aplicadas de forma discriminatoria. En este sentido, la omisión de tal cláusula inicial en un CDI no impide los ajustes en virtud del art. 9 siempre que esta disposición esté articulada en el CDI y las normas internas que articulan el principio de plena competencia estén configuradas de forma no discriminatoria.

Un supuesto específico, al que los propios CMC, párr. 74, hacen referencia es el caso de las normas antisubcapitalización. Para que el art. 24.4 excluya la aplicación de las normas internas de subcapitalización en el ámbito de un CDI deben concurrir dos requisitos: (1) la cláusula interna antisubcapitalización debe estar configurada de forma contraria a los arts. 9.1, 11.6 y 12.4 y (2) debe aplicarse de forma discriminatoria, afectando únicamente a operaciones con no residentes. En principio, la norma española en materia de subcapitalización (art. 20 TRLIS), basada en el sistema de ratios fijos, vulnera el principio de plena competencia del art. 9 MC OCDE, por lo que podría resultar contraria a los CDI (salvo que el CDI específico añada una cláusula para aclarar que la norma sobre subcapitalización resultará compatible con el CDI, lo cual constituiría una excepción al art. 9 y al art. 24.4 MC OCDE –ver apartado siguiente–).

El párr. 75 CMC, añadido en la revisión de 2008, agrega que el art. 24.4 MC OCDE no prohíbe los requisitos de información adicional en relación con los pagos realizados a no residentes ya que estos requisitos pretenden asegurar niveles similares de cumplimiento y verificación para los pagos realizados a no residentes que los estándares que se imponen a los pagos realizados a residentes en la misma jurisdicción.

5.5. Los convenios de doble imposición españoles

1. Al tener su origen en el MC OCDE 1977, la cláusula de no discriminación del art. 24.4 MC OCDE no se incluye en los CDI españoles anteriores a esta fecha o que tomaron éste como modelo (Alemania, Austria, Brasil, Canadá, Finlandia, Japón, Marruecos, Países Bajos, Reino Unido, Suiza). Tampoco se incluye en alguno posterior (v.gr. URSS o Australia, porque este último no tiene un artículo sobre no discriminación). Tampoco el reciente CDI España-Nueva Zelanda incluye una cláusula análoga.

2. Existe un conjunto de CDI concluidos por España donde se ha introducido una serie de cláusulas dirigidas a evitar que la regla convencional de no discriminación limite o impida la aplicación, en el marco del CDI, de las normas internas contra la subcapitalización de sociedades.

La aplicación de la norma española anti-subcapitalización no resulta restringida por la cláusula de no discriminación convencional allí donde el CDI no contenga una cláusula en materia de no discriminación o no se haya incorporado el apartado 4 del artículo 24 MC OCDE –como acontece en muchos CDI negociados siguiendo el Proyecto de Modelo de 1963 si bien en aquellos que in-

cluyan una cláusula análoga al art. 24.5 MC OCDE la aplicación de la disposición interna en materia de subcapitalización puede verse igualmente limitada.

Del mismo modo, cuando el art. 24.4 MC OCDE haya sido incorporado a un CDI puede ocurrir que tal precepto tampoco limite la aplicación de la norma interna española de subcapitalización debido a que se ha incluido una cláusula expresa en el Protocolo con la finalidad de impedir tal restricción (v.gr. Bélgica, Costa Rica, Dinamarca, Eslovenia, Irlanda, Islandia, Israel, Noruega, Portugal, Rusia, Sudáfrica).

No obstante, cuando el Protocolo establece únicamente que el precepto convencional dedicado a la no discriminación no impide ni afecta a la aplicación de las normas internas sobre subcapitalización, lo cierto es que tal cláusula únicamente salva el carácter discriminatorio de tales normas internas, pero no compatibiliza con el CDI otros aspectos de su configuración; así, la norma interna sobre subcapitalización podría no aplicarse en el marco de un CDI por ser contraria al artículo 9.1 MC OCDE, en el sentido apuntado más arriba. Existen, sin embargo, algunos CDI cuyo Protocolo se ha redactado a este respecto en términos más amplios de manera que ninguna disposición del CDI limitaría la aplicación de las normas internas antisubcapitalización (v.gr. Cuba, Francia).

Nótese, no obstante, que la posición de la Dirección General de Tributos (CCDGT de 17 de octubre de 1994) y de la propia norma—cuando en su momento ofrecía exclusivamente la posibilidad de propuestas de valoración previa sobre coeficientes distintos del legal en caso de que mediara convenio—consideran que la mencionada disposición sobre no discriminación no impide la aplicación de aquella norma especial. Igualmente, alguna

decisión de los TEA (v.gr. Resolución del TEAC de 10 de junio de 2004) ha concluido, de manera incorrecta, que la normativa interna sobre subcapitalización no vulneraba el principio de no discriminación porque este último debía ceder ante el principio de imposición a precios de mercado, norma especial, que recogen los CDIs, habitualmente, en el art. 9. Más correcta es la doctrina de la AN (v.gr. SAN de 15 de enero de 2004) que ha concluido que la normativa interna en materia de subcapitalización debía ceder ante las disposiciones en materia de no discriminación de los CDI cuando existiera posibilidad de demostrar que el endeudamiento de la filial española, aún superando los límites de la norma antisubcapitalización, podía considerarse “de mercado” (es decir, el principio de no discriminación impone que la norma de subcapitalización sólo se aplique a situaciones en las que no se respeta el principio de imposición a precios de mercado). Curiosamente, gran parte de la doctrina de los tribunales en esta materia está vertida en relación con el CDI España-Holanda, que no contiene una cláusula equivalente al art. 24.4 MC OCDE (el art. 24.5 MC OCDE puede también limitar la aplicación de la normativa interna antisubcapitalización de forma análoga), pero las conclusiones de la doctrina de la AN son extrapolables a aquellos CDI donde exista un precepto equivalente al art. 24.4 MC OCDE y no se excluya la aplicación del principio de no discriminación en relación con la normativa antisubcapitalización.

Por último, el hecho de que la norma española antisubcapitalización pueda ser considerada compatible con los CDI no significa que resulte igualmente compatible con el Derecho comunitario. De hecho, adviértase que el alcance práctico de dicha norma se ve muy limitado a raíz de la exclusión de su ámbito

—desde 2004— de las entidades residentes en otro Estado de la UE, que no sea un paraíso fiscal (Ley 62/2003). Se trata de un efecto colateral de la sentencia del TJCE dictada en el caso “Lankhorst”, de fecha 12 de diciembre de 2002 Asunto C-324/00, declarando incompatible con el principio de libertad de establecimiento una norma del Impuesto sobre Sociedades alemán —vigente hasta 1999— de características similares (e incluso de exigencias más flexibles) al precepto contenido en la ley española vigente en aquella época. Lo que resulta incomprensible es que la Ley 4/2008 no haya modificado el art. 20 TRLIS en un sentido similar a cómo retoca las normas en materia de transparencia fiscal internacional (aunque tampoco puede decirse que este retoque cumpla completamente con el Derecho comunitario).

3. Resulta curiosa la cláusula que incluye el art. 23.3 CDI España-Malasia, puesto que trata de regular una norma similar al art. 24.3 MC OCDE pero que asegure la deducción, a efectos del IP, de deudas contraídas con empresas residentes del otro Estado contratante.

6. La cláusula de no discriminación para las empresas participadas o controladas por no residentes del otro Estado contratante

6.1. Consideraciones generales

El art. 24.5 MC OCDE prohíbe la discriminación de las empresas cuyo capital esté, total o parcialmente, controlado por uno o varios residentes del otro Estado contratante. En concreto, prohíbe la exigencia a estas empresas de impuestos u obligaciones relativas al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquéllos a los puedan

estar sometidas otras empresas similares del Estado contratante frente al que se alega la discriminación. Los CMC art. 24.5 2008 han modificado de forma importante las explicaciones que se daban acerca de esta cláusula, fundamentalmente, con la finalidad de precisar cuál es el alcance de la misma y los términos correctos de comparación.

Sobre esta cláusula, los comentarios, sucintamente, explican lo siguiente:

1. El art. 24.5 MC OCDE prohíbe que se otorgue un tratamiento menos favorable a una empresa cuyo capital es propiedad o está controlado por uno o más residentes del otro Estado contratante, su objetivo no es otorgar un tratamiento igualitario al capital extranjero o nacional (párr. 76, CMC).

2. La prohibición se limita al tratamiento de la empresa, pero no se refiere al tratamiento de las personas que controlan el capital de la misma (párr. 77, CMC). Por ello, han precisado los CMC 2008, párr. 77, que el art. 24.5 MC OCDE no determina la extensión a empresas controladas por residentes del otro Estado de las normas relativas a la relación entre la citada empresa y otras empresas residentes (v.gr. reglas en materia de consolidación, transferencia de pérdidas o transferencia de bienes y derechos sin realización de plusvalías entre empresas bajo control de una accionista común). Es decir, en modo alguno obliga el precepto, por ejemplo, a que la empresa residente y no residente deban consolidar sus resultados, ya que una conclusión en ese sentido iría mucho más allá de la comparación entre la imposición de la empresa residente cuyo capital está controlado por no residentes y el tratamiento que se dispensa a una empresa residente controlada por nacionales del Estado donde se intenta la comparación.

3. El art. 24.5 no se aplica para tratar de forma igualitaria las distribuciones de beneficios realizadas a residentes y no residentes, por lo que la aplicación de retenciones en la fuente para las distribuciones transnacionales allí donde tal retención no se aplica para los dividendos puramente nacionales no vulnera tal precepto. En estos casos el tratamiento diferenciado no se produce por la distinta composición del capital de la empresa que distribuye beneficios, sino por el hecho de que los dividendos pagados a no residentes se someten a imposición de forma diferente (párr. 78 CMC).

4. Se aclara, tras la modificación de 2008, en el párr. 79 que el art. 24.5 tiene una relevancia limitada en relación con las reglas en materia de subcapitalización, ya que no se ocupa este precepto, *prima facie*, de normas que otorgan un tratamiento distinto a una empresa que paga intereses a un residente y a un no residente, en la medida en que tal tratamiento diferenciado no está basado en el control del capital de la empresa por un residente del otro Estado contratante (es el art. 24.4 el que se ocupa de las situaciones de este tipo). Por ejemplo, si de acuerdo con las normas en materia de subcapitalización de un Estado, una empresa residente no puede deducir los intereses pagados a una entidad no residente vinculada, esta regla no vulnera el art. 24.5 incluso allí donde sea aplicada a pagos de intereses a acreedores que controlan el capital de la empresa pagadora, asumiendo que el tratamiento sería el mismo si el interés hubiera sido pagado a una entidad no residente que no controlara el capital de la entidad deudora del interés. Si, sin embargo, las normas en materia de subcapitalización sólo son aplicables a empresas cuyo capital esté controlado por residentes del otro Estado contratante, podría argumentarse que

existe una vulneración del art. 24.5 sólo si las normas no resultan compatibles con los art. 9 y 11.6 MC OCDE, disposiciones que forman el contexto en el que se debe leer el art. 24.5. Es decir, los nuevos CMC 2008 pretenden limitar el efecto del art. 24.5 MC OCDE en relación con las normas en materia de subcapitalización, de manera que sólo marginalmente este precepto resultará aplicable a este tipo de normas.

5. En los casos de precios de transferencia, casi todos los Estados miembros consideran que el establecimiento de requisitos adicionales para los no residentes o incluso la inversión de la carga de la prueba, no constituirán discriminación en el contexto de este artículo (párr. 80, CMC).

La cláusula del art. 24.5 MC OCDE constituye en cierta manera un complemento de la cláusula del EP del art. 24.3 MC OCDE en términos de garantía de la neutralidad de la forma elegida por un residente de un Estado contratante para desarrollar una actividad económica en el otro Estado contratante: el artículo 24.3 MC OCDE garantiza que el no residente ejercerá su actividad en el otro Estado sin que su EP sea discriminado, mientras que el art. 24.5 MC OCDE garantiza que tampoco será objeto de discriminación la sociedad que decida establecer en el otro Estado contratante si esta forma jurídica le conviene más que la de EP (esta misma idea está presente en el Derecho comunitario, en el que la libertad de establecimiento garantiza la neutralidad entre las formas de desarrollo de una actividad económica en otro Estado miembro).

En definitiva, el art. 24.5 MC OCDE exige, para poder ser invocado, tres elementos:

1. Un sujeto que pueda invocar la protección de la cláusula, que se define como em-

presa de un Estado contratante cuyo capital se encuentra total o parcialmente controlado por uno o más residentes del otro Estado contratante.

2. La comparación con una empresa similar del Estado donde está ubicada la empresa controlada por no residentes.

3. La concurrencia de una discriminación prohibida (un impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquéllos a los que están sometidos las empresas similares).

En los epígrafes siguientes se analiza el significado de cada uno de estos tres elementos.

6.2. Ámbito subjetivo del artículo 24.5 del Modelo de Convenio de doble imposición

Si bien el art. 24.5 MC OCDE describe con cierta precisión los sujetos que pueden invocar esta cláusula de no discriminación (empresa de un Estado contratante cuyo capital se encuentra total o parcialmente controlado por uno o más residentes del otro Estado contratante) pueden plantearse algunas dudas interpretativas de importancia.

En primer lugar, se plantea cuál es el significado del término “empresa”. Si bien el art. 3.1.c) MC OCDE define el concepto de empresa, la definición que da este precepto no sirve para interpretar el concepto de empresa que maneja el art. 24.5 MC OCDE porque este último vincula la existencia de una empresa a la posesión de todo o parte del capital de la misma. Es decir, en principio las empresas ejercidas bajo la forma de sociedades capitalistas estarían cubiertas en la acepción de empresa del art. 24.5 MC OCDE, sin que quede claro si otro tipo de sociedades (por ej. personalistas) se encon-

trarían dentro de su ámbito de aplicación (en principio nada impediría su exclusión, pero habrá que ver cuál es su régimen de tributación en el Estado de constitución puesto que, si fueran transparentes, en principio no podrían invocar protección alguna, al afectar el art. 24.5 MC OCDE a la tributación de la sociedad y no a la de los socios). La idea de que las sociedades personalistas se encuentran cubiertas por la cláusula del art. 24.5 MC OCDE encuentra apoyo en el hecho de que el término “capital” que emplea el mismo precepto no debe entenderse en el sentido jurídico, sino más bien como una participación en una empresa distinta de la cesión de fondos con obligación de devolverlos, es decir, como una participación en los riesgos de la empresa, con independencia de que se trate de una participación en una sociedad capitalista o personalista u otra entidad. En cualquier caso, las personas físicas que desarrollen actividades empresariales se encontrarían fuera del ámbito de aplicación de esta cláusula.

Por lo que respecta al control que debe ejercer el residente de un Estado contratante sobre la empresa situada en el otro Estado contratante, no es necesario que exista una participación mayoritaria (el art. 24.5 MC OCDE se refiere al control total o parcial). Más dudas plantea cuál debe ser la relación entre el partícipe y el capital, puesto que el art. 24.5 MC OCDE se refiere a capital “poseído o controlado” por un residente del otro Estado contratante. El empleo de estos términos tan amplios sugiere que están cubiertos por el artículo tanto los supuestos de control por un no residente de los derechos de voto sin participación en derechos económicos, como el supuesto contrario (participación en derechos económicos sin control de derechos de voto) o los supuestos en los

que el no residente participa en el capital de forma fiduciaria.

6.3. El objeto de comparación: “empresa similar” del estado de residencia de la controlada por no residentes

A los efectos de determinar si existe una discriminación prohibida por el art. 24.5 MC OCDE debe compararse el tratamiento que se da a la empresa cuyo capital está controlado o poseído por residentes del otro Estado contratante y el régimen tributario de las “empresas similares” del mismo Estado donde está ubicada la primera. Ni el art. 24.5 MC OCDE ni los CMC definen el concepto de empresa similar, sin embargo, su significado puede ser interpretado acudiendo al párr. 76 CMC, el cual indica que la finalidad del art. 24.5 MC OCDE es asegurar la igualdad de tratamiento para los sujetos pasivos que residan en un mismo Estado. Tal afirmación debe llevar a la conclusión de que el objeto válido de comparación a los efectos del art. 24.5 MC OCDE debieran ser las empresas cuyo capital está controlado o poseído por residentes del Estado de residencia de la propia empresa. Surge la duda de si la empresa similar, controlada por personas residentes del mismo Estado donde tal empresa tiene su residencia, debe realizar las mismas actividades que las empresas controladas por residentes del otro Estado contratante o bien la similitud se limita a la forma jurídica de la empresa y no comprende la actividad de la misma. En la medida en que el régimen tributario de una empresa puede depender de la actividad que realiza o de su forma jurídica, el objeto idóneo de comparación debe ser una empresa que realice actividades similares o tenga forma o dimensión similar. No sería razonable que una empresa controlada

por no residentes y dedicada, por ejemplo, a la venta de automóviles reclamara la aplicación del régimen tributario en el Estado de residencia para empresas petrolíferas o fondos de inversión (lo mismo puede decirse en relación, por ejemplo, con el régimen especial para Pequeñas y Medianas Empresas).

6.4. La discriminación prohibida

La discriminación prohibida a los efectos del art. 24.5 MC OCDE se define de forma idéntica a como se hacía en la cláusula del art. 24.1 MC OCDE, por lo que la interpretación de los términos “impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos” debe ser la ya comentada en relación con este último precepto y que aclara el párr. 15 de los CMC: el impuesto debe exigirse a la empresa controlada por residentes del otro Estado contratante con sujeción a las mismas reglas materiales o formales que se imponen sobre las empresas controladas por residentes del mismo Estado donde la empresa está ubicada. A estos efectos, y con independencia de que la OCDE en los últimos tiempos se haya deslizado hacia una posición más permisiva con las normas nacionales antiabuso de carácter discriminatorio (y así lo reflejan los propios CMC), cualquier norma nacional, con independencia de su finalidad (antiabuso o no) que imponga exigencias más estrictas por el hecho de que el capital de la sociedad esté controlado por residentes del otro Estado contratante podría resultar cubierta por la cláusula del art. 24.5 MC OCDE (con los matices específicos que, para el caso de las normas en materia de subcapitalización, añaden los nuevos CMC 2008, de manera que la mayoría de estas normas no estará cubierta ahora por el art. 24.5 MC OCDE).

6.5. Los convenios de doble imposición españoles

La mayoría de los CDI españoles contienen una cláusula análoga al art. 24.5 MC OCDE. Lógicamente, también existen casos especiales, que son los siguientes:

– El CDI con Australia no contiene una cláusula en materia de no discriminación, aunque, de acuerdo con el Protocolo, al haber firmado Australia un CDI con el Reino Unido que sí contiene tal cláusula, existe la obligación para las autoridades australianas y españolas, derivada del Protocolo al CDI España-Australia de negociar la incorporación de la misma al CDI España-Australia. Lo mismo ocurre en el caso del CDI España-Arabia Saudí, que no contiene ningún precepto en materia de no discriminación.

– El CDI con Brasil 1974, si bien contiene una cláusula idéntica al art. 24.5 MC OCDE en su art. 24.4, el Protocolo anexo párr. 7 excluye de su ámbito de aplicación a ciertas disposiciones brasileñas relativas a la deducibilidad de los pagos de cánones a las matrices españolas de sociedades brasileñas.

– El CDI con Bulgaria 1990 es prácticamente idéntico al art. 24.5 MC OCDE salvo por la referencia a “capital”, puesto que el precepto citado se limita a mencionar a las empresas de un Estado contratante “en las que participen uno o varios residentes del otro Estado contratante”.

En el contexto de este CDI aparece claro, entonces, que los *partnerships* y otras entidades que no tienen capital en sentido mercantil del término se encuentran protegidos por esta cláusula de no discriminación. Un supuesto similar se verifica en el art. 24.4

CDI con Checoslovaquia, que se refiere a “patrimonio” en lugar de a “capital”.

– El CDI con Canadá, art. 24.4, en lugar de establecer como objeto de comparación a las “empresas similares” del Estado contratante de residencia aclara que la comparación debe establecerse entre las empresas controladas por residentes del otro Estado contratante y aquéllas en las que todo o parte del capital esté poseído por uno o más residentes de un tercer Estado. Es decir, ciertas discriminaciones son, entonces, permitidas porque no se impone la equiparación entre las empresas residentes controladas por residentes en Canadá o en España y las empresas residentes en cuyo capital participan residentes del otro Estado contratante.

– El CDI España-Polonia 1979, art. 24.4, exige que el capital de la empresa de un Estado contratante sea “propiedad” de uno o varios residentes del otro Estado contratante, con lo que se excluyen los supuestos en los que el residente del otro Estado controla la empresa sin ser propietario del capital.

– El CDI con Rumanía 1979, art. 26.4, define el objeto de comparación como “empresas de la misma naturaleza” en lugar de utilizar la expresión del MC OCDE, “empresas similares”. Tal diferencia no tiene, en nuestra opinión, relevancia sustantiva puesto que las empresas similares del MC OCDE son las que tienen la misma forma jurídica y realizan las mismas actividades y la referencia a empresas de la misma naturaleza no puede ser interpretada de otra forma.

– El CDI España-URSS 1985, aunque contiene un artículo en materia de no discriminación (art. 21) no incluye una cláusula análoga al art. 24.5 MC OCDE.

– Los CDI con Estonia y Letonia no mencionan en la cláusula equivalente al art.

24.5 MC OCDE el control directo o indirecto por un residente de un Estado contratante de la una empresa residente del otro Estado contratante (eventual objeto de discriminación). En realidad, al suprimir la referencia a control directo o indirecto, parece que se está restringiendo el ámbito de aplicación del art. 25.4 y 24.4 de los CDI con Letonia y Estonia, respectivamente. Sin embargo, la eliminación de la referencia a control “directo o indirecto” no tiene tanta relevancia al aclarar estos preceptos que la cláusula se aplica cuando un residente del Estado contratante controla total o parcialmente el capital de una empresa del otro Estado contratante. Por otra parte, no están claros los efectos que produce la eliminación de la referencia que comentamos, pues al emplear los art. 25.4 y 24.4 de los CDI con Letonia y Estonia el término control parece que podría abarcarse también el control indirecto; no obstante, parece que al diferir los dos preceptos del art. 24.5 MC OCDE podría también concluirse que la divergencia es deliberada y que, por tanto, se pretende excluir el supuesto de control indirecto del ámbito de aplicación de la cláusula. Lo mismo ocurre en el caso de los CDI España-Vietnam y España-Argelia, que no mencionan el control “indirecto”.

–La eficacia de esta cláusula está limitada en el CDI con Vietnam, al disponerlo así el art. 24.6 de este CDI, en tanto Vietnam continúe concediendo licencias a inversores en virtud de la Ley sobre Inversiones Extranjeras en Vietnam.

Por último, es frecuente, como señalábamos al comentar el art. 24.4 MC OCDE, que encontremos CDI españoles, sobre todo los anteriores a 1977, en los que no existe una cláusula análoga al art. 24.4 MC OCDE y,

sin embargo, contengan un artículo idéntico al art. 24.5 MC OCDE.

7. Los impuestos a los que resulta aplicable el artículo 24 del modelo convenio de doble imposición

El art. 24.6 MC OCDE dispone que, no obstante lo preceptuado en el art. 2 (impuestos cubiertos por el Convenio), el art. 24 MC OCDE podrá resultar de aplicación a todos los impuestos, cualquiera que sea su naturaleza y denominación.

Los CMC sólo dedican a este apartado del precepto el párr. 81 que se limita a aportar la precisión en el sentido de que el art. 24.6 MC OCDE produce efectos en relación con los impuestos exigidos por el Estado, sus subdivisiones políticas o las entidades locales. Es decir, el ámbito de aplicación de las prohibiciones de discriminación del art. 24 MC OCDE es bastante más amplio que el definido en el art. 2 MC OCDE, que regula los impuestos cubiertos por el tratado, y comprende cualquier impuesto exigido por los Estados contratantes o sus subdivisiones políticas. La propia finalidad del precepto exige que tampoco atribuyamos al término “impuesto” el sentido que adquiere en el ordenamiento interno [art. 2.2.c) LGT], sino que también puedan estar comprendidas en el art. 24.6 MC OCDE otras figuras que forman el concepto de tributo como las tasas, las contribuciones especiales o las prestaciones patrimoniales de carácter coactivo de carácter no tributario. Habrá, no obstante, que determinar si el Estado en cuestión ha firmado otros convenios que puedan limitar el ámbito de aplicación del principio del art. 24 MC OCDE (v.gr. en materia de impuestos sobre las sucesiones y donaciones, de seguridad social). Tampoco cubrirá los derechos de

aduaña ya que se dismantelarían las barreras arancelarias que se rigen por otros tratados internacionales (v. gr. GATT).

Por lo que respecta a la práctica española, los CDI de nuestro país suelen seguir el art. 24.6 MC OCDE, pero existen algunas particularidades relevantes:

– Algunos CDI limitan el ámbito objetivo de aplicación del art. 24 MC OCDE a los “impuestos cubiertos por el Convenio”, en cuyo caso el ámbito de aplicación coincide con el definido en el art. 2 (CDI Canadá, art. 24.5, Chile, art. 23.5; Vietnam, art. 24.7; Malasia, art. 24.5). Otros CDI (Austria, art. 25; India, art. 26; Irlanda, art. 24; Nueva Zelanda, art. 22) no incluyen un precepto análogo al art. 24.6 MC OCDE por lo que el efecto será el mismo que en el supuesto anterior.

– El CDI con Alemania 1966, art. 24.7, fue interpretado por el Canje de Notas de 14 de febrero de 1968 en el sentido de que cubriría también determinadas tasas en España, en concreto por expedición de permisos de trabajo. Lo mismo ocurre con el Protocolo anexo al CDI con Suiza 1966, párr. 4. El CDI con Polonia 1979, párr. V del Protocolo excluye del ámbito del art. 24 (equivalente al art. 24 MC OCDE) las tasas polacas devengadas por razón de la licencia de apertura de una empresa.

– El Protocolo anexo al CDI con Rusia 1998, párr. 7, en relación con art. 24.6, aclara que no se aplicará a los derechos de aduana.

8. Bibliografía

AVERY JONES ET ALTER, 1991, “The Non-Discrimination Article in Tax Treaties (I y II)”, *British Tax Review*, n.º 10 y 11&12, respectivamente en las pp. 359 a 385 y 421 a 452.

BRUNS, 2008, “Taxation and Non-Discrimination: Clarification and Reconsideration by the OECD”, *European Taxation* vol. 48, n.º 9, pp. 484 y ss.

CALDERÓN, 1995, “Estudio de la normativa española sobre subcapitalización de sociedades a la luz del principio de no discriminación”, *Crónica Tributaria*, n.º 76.

GOLDBERG/GLICKLICH 1992, “Treaty-Based Non-Discrimination: Now You See it, Now You Don’t” *Florida Tax Review*, n. 2, 1992 (este mismo artículo apareció en *Diritto e Pratica Tributaria* vol. 64, n. 2, pp. 521 y ss.).

MARTÍN JIMÉNEZ, 2005, “Defining the Objective Scope of Income Tax Treaties: The Impact of Other Treaties and EC Law upon the Concept of Tax in the OECD Model” *Bulletin for International Fiscal Documentation* vol. 59, n. 10, pp. 432-445.

MARTÍN/CALDERÓN, 2002, “Los Establecimientos Permanentes, los casos triangulares y el Derecho Comunitarios europeo”, *Noticias CEE*, n. 214.

MARTÍN/CALDERÓN 2004, “Comentario al art. 24 MC OCDE”, en AA. VV., *Comentarios a los Convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidas por España*, Fundación Barrié de la Maza, A Coruña.

O'BRIAN, 1978, “The Nondiscrimination Article in Tax Treaties”, *Law & Policy in International Business* vol. 10, p. 745.

SANTA BÁRBARA, 2001, *La no discriminación fiscal*, Madrid, Edersa.

VAN RAAD, 1986, *Non-Discrimination in International Tax Law*, Deventer, Kluwer.