

BOLETÍN DEL MINISTERIO DE JUSTICIA

Año LXXVI

Núm. 2.257

Noviembre de 2022



GOBIERNO
DE ESPAÑA

MINISTERIO
DE JUSTICIA

ISSN: 1989-4767

NIPO: 051-15-001-5

<https://revistas.mjusticia.gob.es/index.php/BMJ>

Enlaces

Publicaciones del Ministerio de Justicia

Catálogo de publicaciones de la Administración General del Estado. <https://cpage.mpr.gob.es>

Edita

Ministerio de Justicia
Secretaría General Técnica

Maquetación

Subdirección General de Documentación y Publicaciones

ISSN

1989-4767

NIPO

051-15-001-5

Depósito Legal

M.883-1958

PRESENTACIÓN

El **Boletín del Ministerio de Justicia** es una publicación periódica oficial de carácter científico del Ministerio. Comenzó en 1852 con el título de *Boletín Oficial del Ministerio de Gracia y Justicia*, y mediante Orden del Ministro de Justicia de 19 de febrero de 2009 se dispuso la edición electrónica del Boletín del Ministerio de Justicia cesando así su edición en papel. En la actualidad el Boletín del Ministerio de Justicia da un paso más hacia su consolidación como una revista electrónica que, manteniendo su rigor académico e informativo, se ajusta además a los criterios de calidad propios de una publicación de prestigio.

La Orden JUS/218/2018, de 23 de febrero, por la que se regulan las publicaciones oficiales periódicas del Ministerio de Justicia con contenido científico recoge, en su Disposición adicional primera, que «El Boletín del Ministerio de Justicia es también una publicación periódica oficial de carácter científico del Ministerio».

El Boletín del Ministerio de Justicia tiene periodicidad mensual, carácter multidisciplinar y está gestionado por un equipo directivo compuesto por un Director, un Secretario y un consejo de redacción. Publica estudios doctrinales referentes a todos los ámbitos del Derecho, reseñas de libros jurídicos, Resoluciones de la Dirección General de los Registros y del Notariado, condecoraciones de la Orden de San Raimundo de Peñafort, traducciones de Sentencias del Tribunal Europeo de Derechos Humanos y Recomendaciones de los Comités de Derechos Humanos de Naciones Unidas.

El Boletín del Ministerio de Justicia está especialmente dirigido a los principales operadores jurídicos, pero también quiere ofrecer a la ciudadanía toda la información que pudiera ser relevante para facilitar el ejercicio efectivo de sus derechos, en general, y del derecho a la información, en particular.

El Ministerio de Justicia da, con esta iniciativa, un paso más en su política de transparencia hacia los ciudadanos en temas que son de su competencia.

CONSEJO DE REDACCIÓN
BOLETÍN DEL MINISTERIO DE JUSTICIA

DIRECTOR

D. Antonio Pau

*Registrador de la Propiedad y académico de número de la Real Academia
de Jurisprudencia y Legislación (España)*

SECRETARIO

D. Máximo Juan Pérez García

*Profesor titular de Derecho Civil
Universidad Autónoma de Madrid (España)*

CONSEJO DE REDACCIÓN

D. Enrique Peñaranda Ramos

*Catedrático de Derecho Penal
Universidad Autónoma de Madrid (España)*

D. Alfonso Luis Calvo Caravaca

*Catedrático de Derecho Internacional Privado
Universidad Carlos III de Madrid (España)*

D. Francisco Marín Castán

Presidente de la Sala Primera del Tribunal Supremo (España)

D.^a Encarnación Roca Trías

*Vicepresidenta emérita del Tribunal Constitucional
Académica de número de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación
Catedrática de Derecho Civil
Universidad de Barcelona (España)*

D.^a Magdalena Nogueira Guastavino

*Catedrática de Derecho del Trabajo y Seguridad Social
Universidad Autónoma de Madrid (España)*

D.^a Nieves Fenoy Picón

*Catedrática de Derecho Civil
Universidad Autónoma de Madrid (España)*

D. Ángel Menéndez Rexach

*Catedrático emérito de Derecho Administrativo
Universidad Autónoma de Madrid (España)*

D.^a Teresa Armenta Deu

*Catedrática de Derecho Procesal
Universidad de Girona (España)*

SUMARIO

AÑO LXXVI • NOVIEMBRE 2022 • NÚM. 2.257

Estudio doctrinal:

– *La tributación de beneficios derivados del transporte marítimo internacional: especial análisis del reparto de soberanía tributaria*

– Autor: *José Manuel González Dona*

LA TRIBUTACIÓN DE BENEFICIOS DERIVADOS DEL TRANSPORTE MARÍTIMO INTERNACIONAL: ESPECIAL ANÁLISIS DEL REPARTO DE SOBERANÍA TRIBUTARIA

THE TAXATION OF BENEFITS DERIVED FROM INTERNATIONAL SHIPPING: SPECIAL ANALYSIS OF THE DISTRIBUTION OF TAX SOVEREIGNTY

JOSÉ MANUEL GONZÁLEZ DONA

Doctorando en Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Santiago de Compostela

Resumen

El presente trabajo pretende tratar el reparto de la potestad tributaria para gravar los rendimientos obtenidos por la realización de actividades de transporte marítimo internacional. Para ello se parte en un primer momento de la relevancia de estas operaciones en el comercio internacional, teniendo en cuenta el actual contexto de globalización, cada vez más intenso por el rápido desarrollo de internet y de las nuevas TIC. Tomando ello en consideración, se examina la regulación fiscal de estos beneficios desde una perspectiva genérica, haciendo alusión a los supuestos en los que no existe CDI en relación con la normativa tributaria del Estado español materialmente aplicable. Tras ello, se realiza un examen más exhaustivo del tratamiento de este reparto de soberanía en el modelo de convenio de la OCDE, procediendo en un momento posterior a analizar el tratamiento de esa potestad de gravamen en otros modelos existentes con la finalidad de observar sus diferencias y, en su caso, beneficios respecto a los demás.

Palabras clave

Buque, convenio de doble imposición, deducción de doble imposición, naviera, principio de personalidad, principio de territorialidad.

Abstract

The present work aims to deal with the allocation of the power to tax the profits obtained by the carrying out of international maritime transport activities. To this end, the relevance of these operations in international trade is initially analyzed, taking into account the current context of globalization, which is increasingly intense because of the rapid development of Internet and the new information and communication technologies. Taking this into account, the tax regulation of these benefits is examined from a generic perspective, alluding to cases in which there isn't Double Taxation Convention in relation to the tax legislation applicable in Spain. Subsequently, we study the treatment of this division of tax sovereignty in the OECD model convention and in other models in order to observe their differences and, where appropriate, their benefits. Keywords

Keywords

Ship, double taxation convention, double taxation deduction, navigation company, personality principle, principle of territoriality.

SUMARIO

1. Introducción: globalización y regulación fiscal del transporte marítimo internacional	6
2. La imposición sobre beneficios en el MC OCDE.....	12
2.1 La regla general	13
2.2 La regla especial del art. 8.3 MC	15
3. La imposición sobre beneficios en otros modelos de convenio.....	17
3.1 El MC ONU	17
3.2 El MC CAN	19
3.3 El MC ILADT	20
3.4 El modelo de Estados Unidos	21
4. Conclusiones	23
5. Bibliografía empleada	25

1. INTRODUCCIÓN: GLOBALIZACIÓN Y REGULACIÓN FISCAL DEL TRANSPORTE MARÍTIMO INTERNACIONAL

Siguiendo a Carabajo Vasco, el fenómeno de la globalización, en sus diferentes facetas (económica, política, social...), es uno de los elementos que caracteriza a nuestra sociedad actual¹.

El referido fenómeno ha sido definido de múltiples maneras en el ámbito doctrinal, atribuyéndole cada uno de los autores diferentes notas. Para sentar las bases del presente trabajo se puede aludir, con el ánimo de conceptualizarlo, a las manifestaciones efectuadas por Mittelman, que ha descrito la globalización como el fenómeno que permite la reorganización espacial de la producción, la interpenetración de industrias a través de las fronteras, la diseminación de los mercados financieros, la difusión de bienes de consumo idénticos a países distantes y las transferencias masivas de producción². De un modo más sencillo procede a describir el proceso Mochón Morcilo, indicando que es el fenómeno de integración internacional de los mercados de bienes, servicios y factores existentes en el mundo.

Tomando ello en consideración, resulta innegable que entre las distintas economías de los diferentes países³ se produce una transmisión de los factores de producción que se produce físicamente a través de diferentes canales como son el transporte terrestre, el aéreo y, por supuesto, el marítimo. Centrándonos en este último medio, el traslado por buque de personas entre Estados ha mermado significativamente respecto a las décadas anteriores ante el incremento del empleo de los medios aéreos y la persistencia del ferrocarril⁴. De este modo, el transporte de trabajadores por barco no resulta tan relevante como sí lo era a lo largo del siglo pasado al trasladar a los emigrantes desde los puertos de Europa hacia los Estados de América. Asimismo, resulta de menor relevancia en el ingreso de turistas a España.

1 Cfr. CARBAJO VASCO, D., «Hacienda Pública y globalización», *Crónica tributaria*, núm. 123, Madrid, 2007, p. 43.

2 Cfr. MITTELMAN, J. H., *El síndrome de la globalización. Transformación y resistencia*, Siglo veintiuno editores, Buenos Aires, 2002, p. 31. La edición consultada supone una traducción efectuada por la editorial referida de la obra original, escrita en inglés, editada por el servicio de publicaciones de la Universidad de Princeton en el año 2000.

3 Se excluyen, de forma evidente, las economías cerradas o autárquicas, en donde no se produce esta clase de movimientos al ejecutar una política de autoabastecimiento.

4 Para todo aquel que desee examinar de forma más exhaustiva los datos expuestos, se recomienda acudir a los estudios elaborados por Eurostat accesibles desde el siguiente enlace: https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Passenger_transport_statistics/es. Con respecto a la afluencia turística por este medio de transporte se debe observar, de manera complementaria, la Encuesta de Gasto Turístico (EGATUR) elaborada por el Instituto Nacional de Estadística (últimos datos al cierre de esta publicación en agosto de 2022), disponible en el siguiente enlace: <https://www.ine.es/jaxiT3/Datos.htm?t=10828#!tabs-grafico>.

No obstante esto, la navegación marítima sí tiene una importante misión en el traslado de mercaderías, llegando al punto de concebirse como el pivote de la economía global al transportar un elevado volumen del comercio mundial, debido a motivos tales como su bajo coste para las empresas y por tratarse del método más eficaz, seguro y respetuoso con el medio ambiente⁵.

En la economía española esta relevancia se aprecia en un incremento constante del volumen de mercancías embarcadas y desembarcadas en navegación exterior en los puertos de titularidad estatal y de las comunidades autónomas. Al efecto, Puertos del Estado, como organismo dependiente del Ministerio de Transportes, Movilidad y Agenda Urbana, ofrece los datos que a continuación se procede a exponer de manera sistematizada, y que justifica esta aseveración:

Año	Miles de toneladas de mercancías transportadas
2012	385.966,5
2013	372.752,8
2014	393.598,5
2015	408.511,9
2016	409.967,8
2017	442.771,0
2018	460.384,3
2019	461.245,3 ⁶
2020	429.299,3

Fuente: elaboración propia. Datos obtenidos del Anuario Estadístico del Sistema Portuario de Titularidad Estatal.

Por su parte, la Asociación de Navieros Españoles (ANAVE) ha manifestado que las importaciones que más priman en el tráfico marítimo internacional son las de petróleo crudo, otros productos de origen animal y vegetal y material de construcción, mientras que la carga mayoritariamente exportada consiste en material de construcción, derivados del petróleo, y productos químicos y siderúrgicos⁷.

5 Cfr. IGLESIAS BERLANGA, M., «El transporte marítimo internacional. Una perspectiva económica, medioambiental y jurídica», en *Anuario Hispano-Luso-Americano de Derecho Internacional*, núm. 21, 2013, pp. 306-312.

6 Este decrecimiento ha tenido lugar por la crisis económica generada a causa de la pandemia de SARS-CoV-2, al producirse una demanda por consumidores y empresas negativa que ha afectado sustancialmente a estos movimientos de mercancías. Cfr. UNCTAD, Informe número 48, «Desafíos en la competencia y la regulación de infraestructuras y servicios portuarios y del sector del transporte marítimo», 2020.

7 Cfr. ANAVE, *Informe anual del Gabinete de Estudios de ANAVE sobre situación actual de la marina mercante y transporte marítimo 2021/2022*, Madrid, 2022, p. 22.

Ante este panorama, existen múltiples empresas dedicadas en exclusiva al transporte marítimo internacional, especialmente de mercancías, que se encuentran obligadas para con el erario público de los diferentes Estados en los que operan en virtud de los rendimientos que obtienen por la realización de sus actividades. La cuestión que se plantea aquí es conocer ante qué potestad financiera han de rendir sus cuentas y los problemas que sobre esos criterios de reparto de la soberanía fiscal se plantean.

Para dar satisfactoria solución a esta cuestión, con carácter preliminar tenemos que atender al sistema de fuentes formales predefinido. Así, la empresa dedicada al transporte marítimo internacional deberá verificar la existencia de un convenio de doble imposición que resulte material, temporal y espacialmente aplicable⁸ entre los Estados en los que opera y el de domicilio fiscal de la mercantil⁹, acogiéndose a sus disposiciones para cumplir con sus obligaciones tributarias y, si es el caso, para que se le puedan aplicar los métodos previstos en él para eliminar la doble imposición sobre los beneficios obtenidos¹⁰.

Para el caso de que no exista entre los Estados implicados un CDI, resulta de interés acudir a la normativa nacional de cada país. En este sentido, el sujeto pasivo deberá tener en cuenta *prima facie* si la legislación fiscal de su Estado aplica al gravar estos rendimientos el principio personalista (tributación por toda la renta mundial) o el de territorialidad (imposición solo por los beneficios obtenidos en el país)¹¹. Para el caso de que se aplique el principio personalista, habrá de atender a la legislación tributaria de los otros Estados en los que intervenga como entidad no residente fiscal, con el

8 En ello ha de notarse que los convenios de doble imposición pueden ser bilaterales o multilaterales, siendo más habituales en la praxis los primeros.

9 Nótese que se alude directamente al sujeto pasivo como una sociedad mercantil porque esta resulta la forma jurídica de constitución de la empresa naviera más frecuente en la práctica, dadas las fuertes barreras de entrada al mercado que implica la inversión en buques, sean en titularidad o bajo la vigencia de un contrato de arrendamiento. No obstante, jurídicamente no resultaría vetado el desarrollo de estas operaciones por una sociedad civil o incluso un trabajador por cuenta propia, si bien ello no suele tener lugar en el tráfico jurídico.

10 Estos métodos, por cuestiones de extensión y por implicar una generalidad para el presente trabajo, no se describen, si bien conviene meramente anunciar que en todos los modelos de convenio que examinaremos posteriormente son el método de exención y el de imputación, a ser elegidos por los Estados contratantes en función de su política fiscal. Del mismo modo, procede destacar que estos métodos para solventar la doble imposición de las navieras, de no aplicarse, generarían un exceso de imposición que podría solucionarse por medio del procedimiento amistoso previsto en los convenios al tratarse de una cantidad exigida en disconformidad con el tratado por el Estado en cuestión (*cfr.* Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos de 14 de abril de 2016, entre otras).

11 Sobre estos principios existen múltiples publicaciones. No obstante, para comprender de un modo claro sus notas características, beneficios e inconvenientes, es recomendable acudir a RUBIO GUERRERO, J.J., «Los principios básicos de la Fiscalidad Internacional y la doble imposición internacional», en *Manual de Fiscalidad Internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, 2007.

objeto de poder aplicarse, de ser posible *de iure*, los beneficios que la legislación del país de residencia conceda para evitar la doble imposición internacional.

Atendiendo de forma concreta al caso de una naviera con domicilio fiscal en territorio español¹² que desempeñe sus actividades de transporte en Estados con los que no hay suscrito un CDI¹³, se deberá tomar en consideración que el art. 4.1 LIS¹⁴ indica que constituye el hecho imponible del tributo la obtención de renta por el contribuyente, *cualquiera que fuese su fuente u origen* (énfasis propio). De este modo, nuestro legislador fiscal ha optado claramente por la aplicación del principio de personalidad.

Una vez apreciado esto, el contribuyente habrá de tributar, bien por los preceptos establecidos en la regulación general de la norma¹⁵, bien aplicando, en su caso, un régimen específico previsto en los arts. 113 a 117 de la Ley del Impuesto sobre

12 Véase, a tal efecto, el art. 8 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE núm. 288, de 28 de noviembre de 2014).

13 No existen convenios con todos los Estados. *De facto*, se concibe que nuestra red de CDI es mediana en comparación con otros Estados pertenecientes a la OCDE. Cfr. CALDERÓN CARRERO, J. M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A. J., «Los Tratados Internacionales. Los Convenios de Doble Imposición en el ordenamiento español: naturaleza, efectos e interpretación», en CARMONA FÉRNANDEZ, N. (coord.) y AA.VV., *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, Wolters Kluwer, Madrid, 2014, p. 40.

14 Deben tomarse en consideración, en sus respectivos casos, los distintos instrumentos normativos existentes en la materia en los territorios forales. Así, se debe atender a la Ley Foral 26/2016, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (*Boletín Oficial de Navarra*, núm. 251, de 31 de diciembre de 2016); a la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades del territorio histórico de Gipuzkoa (*Boletín Oficial de Gipuzkoa* de 22 de enero de 2014); a la Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades del territorio de Álava (*Boletín Oficial del Territorio Histórico de Álava*, núm. 148, de 27 de diciembre de 2013), y a la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades del territorio de Vizcaya (*Boletín Oficial de Bizkaia*, núm. 238, de 13 de diciembre de 2013).

15 En régimen de estimación directa, liquidándose el impuesto con sujeción al presente esquema: partiendo del resultado contable la sociedad habrá de practicar los ajustes fiscales, positivos o negativos, oportunos y, si es el caso, la compensación de bases imponibles negativas de los ejercicios anteriores. Sobre ella se aplica el tipo de gravamen del 25% y, una vez obtenida la cuota íntegra, se practican las deducciones que resulten pertinentes (como la de doble imposición internacional), obteniendo la cuota líquida. Tras haber reducido los ingresos ya practicados con anterioridad se obtiene la cuota diferencial, de donde derivará el resultado de la liquidación. Debe tomarse en consideración, además, que el art. 33.5 LIS establece que en las entidades de navegación marítima se atribuirá la renta a Ceuta o Melilla con arreglo a los criterios y porcentajes aplicables a las empresas pesqueras, sustituyendo la referencia a desembarcos de las capturas por la de pasajes, fletes y arrendamientos allí contratados. Ello conlleva que el 20% de la renta total se atribuirá al territorio en que esté la sede de dirección efectiva de la naviera, que el 40% se distribuirá en proporción al volumen de actividad que realicen en Ceuta o Melilla, y que el 40% restante de renta se determinará en proporción al valor contable de los buques según estén matriculados en Ceuta o Melilla y en territorios distintos siempre y cuando, en este último caso, la naviera tenga la sede de dirección efectiva en alguno de estos territorios.

Sociedades, dedicado a las entidades navieras que cumplan con los requisitos¹⁶ y efectúen las actividades descritas en estos preceptos, y que permite que las empresas tributen sus beneficios, en régimen de estimación objetiva, en función del tonelaje, aplicando en un momento posterior a la base imponible así calculada el tipo de gravamen general del 25% (o del 15% si reúne las exigencias determinadas para considerarse entidad de nueva creación). La cuota íntegra atribuible a esta parte de la base imponible de la naviera no podrá verse reducida por deducciones ni bonificaciones.

Debe recordarse que este es el único supuesto del impuesto sobre sociedades en el que se permite tributar en régimen de estimación objetiva, de carácter voluntario en todo caso para los obligados tributarios, con arreglo al art. 50.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria¹⁷. De él la doctrina ha señalado, como objeción, que supone una vulneración del principio de capacidad económica proclamado en el art. 31.1 CE, si bien es cierto que tiene como ventajas la simplificación que aporta al sistema tributario y a los contribuyentes y el menor coste de cumplimiento de las obligaciones fiscales con respecto a los métodos de estimación directa¹⁸.

Para que una entidad naviera pueda acogerse a este régimen especial requiere, ex art. 115.1 LIS, autorización previa concedida por el Ministerio de Hacienda, otorgándose por un período de diez años, pudiéndose solicitar prórroga por períodos adicionales de otros diez años. El incumplimiento de las condiciones del régimen¹⁹ (la Administración tributaria está facultada para verificar la correcta aplicación del régimen y la concurrencia en cada ejercicio de los requisitos legalmente exigidos) o la renuncia a su aplicación impedirán a la entidad naviera formular una nueva solicitud hasta que haya transcurrido un mínimo de cinco años, sin perjuicio, de las devoluciones que correspondan en el primer caso.

En otro orden de ideas, por lo que respecta a los beneficios que deban tributar también en el otro Estado, conforme a su legislación fiscal aplicable a los no residentes, deberá

16 En relación con ello, de acuerdo con la Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos de 6 de mayo de 2004, se pueden acoger al régimen los arrendadores de buques propios o arrendados y los arrendatarios de estos que los exploten. Por su parte, no pueden acogerse al régimen los buques cuya titularidad por el sujeto pasivo sea parcial (Consulta general de la DGT de 9 de diciembre de 2004).

17 BOE núm. 302, de 18 de diciembre de 2003.

18 Cfr. MARTÍNEZ BÁRBARA, G., «La tributación por tonelaje: esa rara avis del Impuesto sobre Sociedades de Bizkaia tan común en la Unión Europea», en *Revista tributaria de Bizkaia*, núm. 2, 2010, p. 34.

19 De acuerdo con la Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos de 4 de abril de 2018, la novación subjetiva del contrato de arrendamiento de buque sin variación sustancial de los datos y circunstancias comunicados en la solicitud de aplicación del régimen especial no supone incumplimiento de los requisitos exigidos por la ley, debiendo mantenerse por tanto la autorización inicialmente concedida.

cumplirse allí con la cuantía correspondiente. Ahora bien, dado que esta situación implicaría un supuesto de doble imposición, completamente contrario al principio proclamado en el art. 31.1 de nuestra norma constitucional que establece la justicia en el sistema tributario, el art. 31 LIS prevé un régimen que permite deducir de la cuota íntegra el importe del impuesto satisfecho en el extranjero por el contribuyente siempre que sea la menor de alguna de estas dos cantidades:

- a) El importe efectivo satisfecho en el extranjero, no admitiéndose los impuestos no pagados por exención, bonificación u otro beneficio fiscal. Con la dicción del precepto no deja de reproducirse la doctrina administrativa derivada de la Dirección General de Tributos referente a que, si no existe cuota tributaria en el otro Estado, el importe de la deducción sería igual a cero al no producirse un supuesto de doble imposición (entre otras, confróntese la Consulta Vinculante de 8 de octubre de 2013).
- b) El importe de la cuota íntegra, que en España correspondería pagar por las mencionadas rentas si se hubieran obtenido en territorio español.

Hay que tener en cuenta, además, la doctrina derivada del Tribunal Económico-Administrativo Central, en cuya Resolución de 19 de mayo de 2005, entre otras, señaló que la cuantía de la deducción es, en su caso, la realmente pagada en el extranjero. Así, si por la existencia de beneficios fiscales en el otro Estado la cuota devengada fuera superior a la satisfecha, la deducción que practicar en España solo asciende a esta última.

Por su parte, para los supuestos de empresas navieras con domicilio fiscal en el extranjero que realicen su actividad en España sin existir entre ambos Estados un convenio de doble imposición, debemos tomar en consideración que el art. 14.3 LIRNR²⁰ establece que el Ministerio de Economía y Hacienda podrá declarar, a condición de reciprocidad, la exención de los rendimientos correspondientes a estos sujetos pasivos cuyos buques toquen territorio español, aunque tengan en este consignatarios o agentes.

Expuestas estas cuestiones, procede a continuación llevar a cabo un análisis del tratamiento de estas rentas obtenidas por las empresas navieras en la explotación del transporte marítimo internacional cuando existe un convenio de doble imposición, comenzando por el sistema desarrollado en su modelo por la OCDE y, posteriormente, analizando el resto de convenciones modelo desarrolladas por otros sujetos de derecho internacional público.

20 Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (BOE núm. 62, de 12 de marzo de 2004).

2. LA IMPOSICIÓN SOBRE BENEFICIOS EN EL MC OCDE

El modelo de convenio de la OCDE es uno de los más seguidos en la práctica actual por los Estados (también en la red española de CDI), lo que hace que debamos detenernos de un modo especial en el tratamiento que se le da en él a la tributación de los rendimientos obtenidos por las empresas navieras.

No obstante, antes de ello debemos tener en cuenta algo aplicable tanto para este modelo como para los demás que se estudiarán en un momento posterior, que es que los Estados son libres de establecer sobre esa base las modificaciones que consideren pertinentes, en aplicación de sus políticas fiscales, lo cual no deja de ser una manifestación de su soberanía a la hora de aprobar tratados. Por tanto, no conviene que se aprecie el modelo de convenio en sí solo para comprender el reparto de la soberanía fiscal entre los Estados, sino que en cada caso concreto habrá de atenderse al CDI que resulte territorialmente aplicable, puesto que puede incluir requisitos adicionales o regularse desde una base distinta que la ofrecida por el modelo.

Por su parte, debemos tener en consideración también que cada organismo ha publicado, junto con sus modelos de convenio, unos comentarios a sus diferentes preceptos en donde se ofrecen soluciones a situaciones que se plantean en la práctica. Dado que en reiteradas ocasiones nos referiremos a esos comentarios, conviene tener en cuenta en este momento que, de acuerdo con la doctrina jurisprudencial de la Sala Tercera del Tribunal Supremo (*verbi gratia*, la STS 308/2020, de 3 de marzo)²¹, la interpretación de los preceptos del convenio en cuestión pueden fundamentarse de manera exclusiva en comentarios, modelos o pautas no asumidas de modo explícito por los Estados en el tratado. De este modo, los comentarios son, por sí solos, considerados como *soft law*, pero si su interpretación ha sido incluida en el convenio como criterio para la aplicación de sus preceptos se convierten en *hard law*²².

Centrándonos de nuevo en el asunto que nos ocupa, debemos señalar, en primer lugar, que la regulación de la determinación de la soberanía tributaria en el MC OCDE se encuentra en el artículo 8, sin perjuicio de que debamos atender previamente a otras disposiciones relevantes para fijar los ámbitos de aplicación del convenio. Así, se deberá acudir al art. 2 para observar que el tributo se encuentre comprendido en el CDI; se acudirá al art. 4 para examinar la residencia fiscal del sujeto pasivo y así fijar el ámbito de aplicación territorial (*cf.* art. 1 MC OCDE), y se deberá atender a que el convenio sea temporalmente aplicable al período impositivo que corresponda.

Atendiendo de forma concreta al art. 8, para su estudio en la materia se debe apreciar que el precepto se aplica para regular la navegación marítima internacional, la que se realiza por aguas interiores y los rendimientos derivados de la navegación aérea. Para

21 Identificador ECLI:ES:TS:2020:1071.

22 *Cfr.* CALDERÓN CARRERO, J. M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A. J., «Los Tratados Internacionales. Los Convenios de Doble Imposición en el ordenamiento español: naturaleza, efectos e interpretación», en CARMONA FÉRNANDEZ, N. (coord.) y AA.VV., *op. cit.*, p. 40.

el presente estudio solo nos centraremos en el primer supuesto, para el que se aprecia que existe una regla general de reparto de la soberanía tributaria en el apartado 1 del precepto y una regla especial contenida en el apartado 3 -antes de la reforma operada en la versión del año 2017 del modelo de convenio-, dedicada a los supuestos en los que la sede de dirección efectiva está situada a bordo de un buque.

2.1 La regla general

El art. 8.1 MC OCDE establecía una regla general para el reparto de la soberanía tributaria para gravar los rendimientos obtenidos por las navieras por el desempeño de actividades de transporte marítimo internacional. Particularmente, este precepto señalaba lo siguiente:

Los beneficios procedentes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional sólo pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

Esta dicción debe ser analizada de manera más exhaustiva, toda vez que, en la actualidad, la mayoría de convenios de doble imposición ratificados por España en la materia respetan la redacción y los comentarios efectuados con respecto a este. No obstante, debe hacerse notar el hecho de que en la versión del año 2017 del MC OCDE²³ se han insertado modificaciones, de tal suerte que el art. 8.1 del modelo se encuentra actualmente redactado de la siguiente manera:

Los beneficios de una empresa de un Estado contratante procedentes de la explotación de buques o aeronaves en el tráfico internacional serán gravables exclusivamente en ese Estado.

Antes de proceder a examinar las cuestiones que ha planteado la OCDE respecto a la interpretación del precepto y a estudiar de manera más prolija la regla general de reparto, se debe aclarar qué se entiende por «tráfico internacional», con arreglo a las definiciones que otorga el mismo convenio. Al efecto, concibe el art. 3.1, epígrafe e), del modelo que «tráfico internacional» es un transporte efectuado por un buque explotado por una empresa cuya sede de dirección efectiva esté situada en un Estado contratante, salvo cuando el buque sea explotado únicamente entre puntos situados en el otro Estado contratante.

23 Cfr. OCDE, *Modelo de Convenio Tributario sobre la renta y sobre el patrimonio. Versión abreviada*, París, 2017. Acceso al texto íntegro en el siguiente enlace: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada-2017_765324dd-es#page40.

Atendiendo, a continuación, al reparto establecido en esta regla general, se aprecia que la soberanía tributaria corresponde en exclusiva al Estado de dirección efectiva de la empresa, lo que implica una aplicación del principio de personalidad²⁴. El problema está, y así lo reconoce la OCDE, cuando la referida sede no está en el Estado del que es residente fiscal la empresa, motivo por el cual algunos de los países prefieren atribuir la potestad financiera al Estado de residencia utilizando una fórmula diferente²⁵.

En cuanto a los rendimientos que son abarcados por la dicción del precepto, la OCDE, en sus comentarios al modelo, ha indicado que los beneficios a los que se refiere el precepto aluden tanto al transporte de pasajeros como al de mercancías por buques que pueden ser titularidad de la naviera, hallarse arrendados o estar a disposición de la compañía de cualquier modo. Igualmente, por este precepto han de tributar los beneficios derivados del arrendamiento de esos buques siempre que estén completamente armados, tripulados y equipados, al igual que los rendimientos derivados del arrendamiento de contenedores para el transporte de mercaderías²⁶.

Es interesante tener en cuenta que normalmente los convenios suscritos no incluyen en su articulado estas referencias, si bien existen a ello excepciones, como es el caso del art. 8.3 del Convenio de Doble Imposición suscrito entre el Reino de España y la República Federal de Alemania de 3 de febrero de 2011²⁷, en donde se fija explícitamente mediante un apartado adicional a los que presenta en ese mismo precepto el modelo de convenio de la OCDE que los beneficios de estas empresas abarcan también los rendimientos obtenidos por el alquiler ocasional de buques o embarcaciones a casco desnudo y el uso o alquiler de contenedores cuando estas actividades estén vinculadas a la explotación de los buques en tráfico internacional. Algo similar acaece con el art. 8.4 del CDI suscrito por nuestro Estado con la República de Argentina el 11 de marzo de 2013²⁸, que añade, además, como rendimientos sujetos a la regla los intereses generados por fondos conectados con la operación de los buques en el transporte internacional.

24 Con la aplicación del principio de territorialidad la solución implicaría la tributación de los beneficios obtenidos por el transporte en cada Estado, lo cual genera, a juicio del que suscribe, dificultades adicionales a las Administraciones tributarias tanto en el control para evitar la reducción fraudulenta de la base imponible como en la determinación de criterios que sujeten espacialmente la obtención del beneficio a un concreto Estado, máxime cuando los transportes pueden ser contratados de manera telemática entre la naviera y el usuario del servicio. Igualmente, las dificultades se manifiestan en la complejidad de la cuantificación de la deuda tributaria al aplicar los métodos correspondientes para evitar la doble imposición.

25 Cfr. OCDE, *Modelo de Convenio Tributario sobre la renta y sobre el patrimonio. Versión abreviada*, París, julio de 2010, traducción al castellano realizada por el Instituto de Estudios Fiscales (IEF), Madrid, 2010, pp. 181-183.

26 *Ibidem*.

27 BOE núm. 181, de 30 de julio de 2012.

28 BOE núm. 12, de 14 de enero de 2014.

Por su parte, la doctrina administrativa de la Dirección General de Tributos también ha delimitado los conceptos que suponen renta gravada en virtud de este precepto. Si se atiende a la Consulta Vinculante V0186-06, de 30 de enero de 2006, relativa a la interpretación del Convenio de Doble Imposición suscrito entre España y la República Italiana²⁹, una naviera dedicada al transporte marítimo de pasajeros que constituya una sucursal en España para comercializar mediante ella cruceros turísticos que incluyan el servicio de transporte marítimo, el de alojamiento de pasajeros en el buque, la manutención, el alojamiento en hoteles a pasajeros en tránsito, el transporte terrestre con el aeropuerto más cercano a los puntos de salida y arribo y el correspondiente transporte aéreo desde la localidad de destino o hacia el puerto de salida, deberán tributar por la renta derivada de la explotación del buque en virtud del art. 8 del Convenio (en este caso, Italia), mientras que las percibidas por otras fuentes deberán ser gravadas de conformidad con la regla determinada para los beneficios empresariales en el art. 7, siendo atribuida la potestad de gravamen a España del rendimiento obtenido mediante el establecimiento permanente constituido en el territorio nacional.

No se puede obviar, además, que el antiguo art. 8.4 MC OCDE señalaba que lo establecido en el primer apartado del precepto es también aplicable a los beneficios procedentes de la participación en un consorcio, en una empresa mixta o en una agencia de explotación internacional, con lo que la Organización deja claro que no se gravan por esta regla solo los rendimientos que se obtienen cuando la naviera actúa de forma independiente, sino los rendimientos que obtiene como partícipe de alguna forma de colaboración entre compañías³⁰. Actualmente esta norma se halla reenumerada en el apartado segundo del precepto.

2.2 La regla especial del artículo 8.3 MC OCDE

El modelo de convenio de la OCDE contenía una regla especial en el apartado tercero del artículo 8, aplicable a aquellos supuestos en los que la sede de dirección efectiva de la empresa naviera se encuentre a bordo de un buque o embarcación, cuyo estudio resulta de interés al hallarse presente en buena parte de los CDI ratificados por España.

En esos casos, el precepto expresa que se considera situada la referida sede en el Estado contratante en el que se ubique el puerto base de la nave en cuestión o, si no existe tal puerto base, en el Estado contratante del que sea residente la persona que la explota.

Sobre este apartado la OCDE no ha procedido a realizar unos comentarios tan exhaustivos como en otros preceptos del modelo, limitándose, en esencia, a describirlo³¹.

29 BOE núm. 306, de 22 de diciembre de 1980.

30 Cfr. OCDE, op. cit., p. 186.

31 *Ibidem*.

De este modo, de esta parte del precepto se extrae que, en los supuestos en donde la empresa decida que su sede de dirección efectiva se encuentre en una embarcación, habrá de someterse a la potestad tributaria del país en donde atraque la nave, puesto que el precepto considera que allí se encuentra su sede de dirección efectiva, criterio empleado para repartir la soberanía financiera por el art. 8.1, como hemos podido examinar con anterioridad. En el caso de no tener un puerto base, el modelo decide considerar como lugar donde radica la sede la residencia del naviero, algo que semeja bastante lógico, ya que parece ser en ese Estado en donde atracará en más ocasiones la embarcación.

Es interesante destacar que existen convenios en donde no se determina directamente el Estado del puerto base del buque como primer criterio de sujeción cuando la sede de dirección efectiva se halle a bordo de una nave. Al efecto, si atendemos al art. 8.3 del Convenio suscrito entre España y la República de Argelia de 7 de octubre de 2002³², nos hallaremos con el hecho de que el criterio para atribuir en primer lugar la soberanía fiscal es el Estado «en que esté situado el puerto de matrícula del buque». El referido puerto de matrícula, conforme a los arts. 12 y siguientes del Real Decreto 1027/1989, de 28 de julio, sobre abanderamiento, matriculación de buques y registro marítimo³³, puede ser elegido por el titular de la nave, bastando a tal efecto, cuando se trate de buques construidos en España³⁴, que se inscriba en el Registro Marítimo de uno de los distritos de la provincia marítima.

De esta manera, se puede observar que, si bien es frecuente que el puerto de matrícula es en el que atraca la nave, no tiene por qué ser necesariamente así, pudiendo encontrarse abanderado en España y tener su puerto base para la realización de operaciones en otro Estado³⁵. Esta situación podría ser provocada por las navieras con el objetivo de erosionar su base imponible al buscar la solución para tributar en el Estado que le ofrezca una carga impositiva inferior de entre los dos en los que opera, lo cual supone una utilización abusiva del convenio de doble imposición que emplee estos términos para repartir la soberanía financiera, objetivo que se pretende evitar por la OCDE, conforme a la Acción 6 del Plan BEPS, en donde se prevé el desarrollo de

32 BOE núm. 174, de 22 de julio de 2005.

33 BOE núm. 194, de 15 de agosto de 1989.

34 El procedimiento requiere una mayor complejidad en el supuesto de naves importadas, el cual, por cuestiones de extensión y no tan acusado interés para el asunto que nos ocupa, no procede examinar en esta publicación.

35 Un ejemplo que se podría poner de esta situación es el siguiente: una naviera que tiene su sede de dirección efectiva en un buque que emplea para la realización de transportes de mercaderías entre Argelia y la costa de Levante, y tiene su puerto de matrícula en España al haberse construido la embarcación en nuestro país para evitar complejidades procedimentales y, por cuestiones operativas, decide atracar de forma asidua la nave en Mostaganem.

disposiciones convencionales y recomendaciones que pretendan impedir este uso fraudulento³⁶.

Aun a pesar de encontrarse prevista esta situación en el precepto, la verdad es que no parece existir una gran cantidad de compañías que ubiquen su sede de dirección efectiva en un buque. Al efecto, si atendemos *verbi gratia* al informe elaborado por la ANAVE sobre empresas navieras asociadas en el año 2020³⁷, podemos observar que las sedes se ubican en una localidad determinada de tierra firme.

Es posible que sea por este último fenómeno expuesto por el que algunos convenios, como el suscrito por España con la República de Armenia el 16 de diciembre de 2010³⁸, directamente no incluyen este apartado en el precepto dedicado a regular el reparto de soberanía tributaria sobre estas fuentes de renta.

3. La imposición sobre beneficios en otros modelos de convenio

Una vez ha sido analizada la regulación del reparto de la potestad fiscal para gravar los rendimientos económicos derivados del transporte marítimo internacional en el modelo de convenio de doble imposición desarrollado por la OCDE, conviene analizar cómo se lleva a cabo tal distribución de poder en otros modelos para así poder observar las similitudes y diferencias de regulación respecto a aquel.

Se debe tener en cuenta, igualmente, que el hecho de que un Estado opte por seguir un Modelo de Convenio u otro no deja de ser una cuestión de mera decisión de los órganos de gobierno del país, en ejecución de su política fiscal, como ya se ha apuntado anteriormente, motivo por el cual conocer estos Modelos no es algo baladí, ya que de ellos derivarán otros tratados entre Estados.

Al efecto, se examinarán en el presente capítulo el modelo de convenio desarrollado por la ONU, el de la Comunidad Andina de Naciones, el del instituto Latinoamericano de Derecho Tributario y el de Estados Unidos.

3.1 EI MC ONU

En el desarrollo de sus diferentes funciones de cooperación intergubernamental, la ONU ha tenido ocasión de llevar a cabo diversas acciones para favorecer el entendimiento entre Estados y el desarrollo mutuo de sus Instituciones, economía e independencia política respecto a otros países. Un ejemplo de esas labores está en el

36 Cfr. OCDE, *Plan de Acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, París, 2014, p. 22.

37 El informe publicado por la asociación, con datos actualizados a 15 de mayo de 2020, puede consultarse de forma íntegra en el siguiente enlace: https://www.anave.es/images/informes/empresas_navieras/anave_empresas_navieras.pdf

38 BOE núm. 92, de 17 de abril de 2012.

desarrollo de un modelo de convenio de doble imposición Internacional³⁹, cuya primera redacción tuvo lugar en 1980 y fue posteriormente revisado en 2011.

Sobre el modelo en general se han desarrollado en la doctrina una serie de notas que conviene recordar, puesto que tienen su relevancia a la hora de examinar el reparto de la soberanía tributaria en la materia que nos ocupa.

Al efecto, señalan Cubero Truyo y Díaz Ravn que es el segundo modelo más relevante de los existentes en la materia, después del convenio desarrollado por la OCDE, atendiendo para atribuirle esta característica a su empleo por los Estados en el tráfico y a la precisión en atención a los fines que con él se persiguen⁴⁰, metas que consisten en paliar efectos adversos contra Estados en vías de desarrollo al distribuir la potestad tributaria sobre los rendimientos objeto de gravamen de manera que a ellos resulta más beneficiosa⁴¹.

Tomando ello en consideración, procede a continuación analizar el régimen que se establece en el art. 8 MC ONU, por el cual nos hallamos, ya desde un primer momento, con dos variantes para tratar los rendimientos obtenidos por las navieras, con la meta de otorgar en la segunda redacción un tratamiento específico diferente del plasmado en la OCDE y que tiene la finalidad de favorecer la percepción de ingresos de los Estados en vías de desarrollo⁴².

Como ya ha podido deducir el lector del párrafo anterior, la primera variante es, en todos sus apartados, exactamente igual que el art. 8 MC OCDE anteriormente estudiado. Por su parte, la segunda alternativa por la que los Estados pueden optar sigue también los criterios examinados, con una diferencia primordial que se inserta en el segundo apartado del precepto.

Conforme a él, los beneficios solo pueden someterse a imposición en el Estado en el que radique la sede de dirección de la naviera, a menos que las actividades de transporte derivadas de esa explotación en el otro Estado contratante no sean meramente ocasionales, esto es, que no sea una escala prevista o planeada de un buque en un país determinado para recoger carga o pasajeros⁴³.

39 El texto del modelo de convenio de la ONU se encuentra disponible para su consulta, en el siguiente enlace: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/09/UN_Model_2011_UpdateSp.pdf

40 Cfr. CUBERO TRUYO, A. y DÍAZ RAVN, N., *Convenios para evitar la doble imposición suscritos por España y Modelo de la OCDE. Análisis comparativo*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2012, p. 25.

41 Cfr. FALCÓN Y TELLA, R. y PULIDO GUERRA, E., *Derecho Fiscal Internacional*, Marcial Pons, Madrid, 2010, p. 22.

42 Cfr. ONU, *Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo. Revisión de 2011*, Nueva York, 2013, p. 167.

43 *Ibidem*, p. 172.

Cuando ello acaezca, los beneficios podrán someterse a imposición en ese otro Estado. En ese caso, los beneficios que hayan de someterse a imposición se determinarán tomando como base una asignación adecuada de las utilidades netas globales obtenidas por la empresa de sus operaciones de transporte marítimo. El impuesto calculado de conformidad con esa asignación se reducirá entonces en un porcentaje que habrá de determinarse mediante la celebración de negociaciones bilaterales, que dependerán en grado sumo de la política fiscal de los Estados⁴⁴.

Con este régimen, pues, como se puede observar, se pretende favorecer a los países en donde no esté la sede de dirección efectiva de la naviera, que por lo general suelen ser Estados con un menor desarrollo económico.

3.2 EI MC CAN

Si bien es cierto que este modelo, plasmado en la Decisión 578 adoptada por la organización el 4 de mayo de 2004, se suele emplear entre los Estados miembros de la Comunidad Andina de Naciones (Bolivia, República del Perú, República del Ecuador y República de Colombia) al haberse desarrollado con base en las peculiaridades de sus economías⁴⁵ y no entre ellos y terceros países (con los que se suele emplear el modelo de la OCDE)⁴⁶ debe examinarse su contenido con el objeto de llevar a cabo un análisis del tratamiento fiscal sobre estos rendimientos en comparación con el resto de modelos.

Si atendemos al art. 8 de la referida decisión, los beneficios que obtuvieron las empresas de transporte marítimo solo estarán sujetos a obligación tributaria en el país en que dichas empresas estuvieren domiciliadas.

Es interesante analizar que, a diferencia de los otros modelos, no se alude a «beneficios obtenidos por la explotación de buques» sino que la expresión que emplea el precepto se refiere a beneficios que obtengan las empresas de transporte, de tal manera que parecen quedar abarcados en su seno tanto los rendimientos por el servicio de transporte de pasajeros o mercaderías prestado como los arrendamientos de buques o elementos de estos.

De este modo, si bien el artículo parece, a simple vista, de pobre extensión, lo cierto es que precisamente esa brevedad permite una mayor simplicidad a la hora de determinar la potestad de gravamen, al abarcar todos los tipos de rendimientos obtenidos por estos sujetos pasivos, sin necesidad de acudir, en principio, a recomendaciones dictadas por el organismo, sin perjuicio de que resulte interesante, como en todos los casos, acudir a la jurisprudencia y doctrina administrativa recaída en la materia.

44 Cfr. ONU, *op. cit.*, p. 172.

45 Cfr. SERRANO ANTÓN, F., «La interpretación y aplicación de los Convenios de Doble Imposición Internacional», en SERRANO ANTÓN, F., SIMÓN ACOSTA, E. y TAVEIRA TORRES, H. (dirs.) y AA.VV., *Fiscalidad y Globalización*, Aranzadi, Cizur Menor, 2012, p. 118.

46 Cfr. FALCÓN Y TELLA, R. y PULIDO GUERRA, E., *op. cit.*, p. 22.

3.3 EI MC ILADT

El modelo de convenio desarrollado por el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario⁴⁷ fue creado, según Serrano Antón, para simplificar las cláusulas contenidas en los convenios de doble imposición de América Latina⁴⁸.

Precisamente, debido a ese objetivo de simplicidad al que responde el modelo, en el caso de las reglas de reparto de la potestad tributaria sobre las rentas obtenidas por las navieras derivadas del transporte internacional de mercancías y viajeros, no existe en la sistemática del convenio un precepto específico dedicado a este tipo de rendimientos, como sí tenía lugar en los modelos anteriormente examinados, sino que hay que atender a la regulación prevista para este tipo de beneficios en el art. 7.4, apartado que se halla integrado en el precepto que pretende tratar todo tipo de rentas empresariales.

Conforme a la disposición particular, los beneficios procedentes del transporte internacional obtenidos por empresas de transporte marítimo solo pueden someterse a imposición en el Estado contratante de residencia de la empresa.

Según señala el ILADT en sus comentarios al precepto, el apartado pretende abarcar con mayor amplitud que los modelos desarrollados por la OCDE y la ONU las rentas obtenidas por empresas del sector del transporte internacional, con el fin de asegurar que cualquier renta derivada de esta fuente entre dos o más Estados sea gravada exclusivamente en el Estado contratante de residencia fiscal de la compañía⁴⁹.

Este precepto ha de relacionarse, para entenderlo plenamente, con el art. 4.1, epígrafe I), en donde se define el transporte internacional como todo aquel que se desarrolle por buque, explotado por una empresa que tiene su lugar de actividad principal establecido en un Estado contratante, no comprendiéndose en el concepto cuando la nave sea explotada solamente entre lugares en el interior de otro Estado contratante.

De esta definición cabe deducir que, en tales casos, no se considera por el convenio que exista un transporte internacional que se deba sujetar a las reglas específicas del art. 7.4 del modelo, sino que el reparto de la potestad tributaria sobre rendimientos obtenidos por la naviera con residencia fiscal en el Estado A por transportes únicamente desarrollados entre puntos geográficos pertenecientes al Estado B se debe tratar con arreglo a la regla general prevista en los apartados 1 y 2 del art. 7 MC ILADT, precepto que indica que las rentas de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a menos que

47 El modelo de convenio y los comentarios a este se encuentran disponibles para su consulta en el siguiente enlace: http://www.iuet.org.uy/docs/Modelo_Multilateral_ILADT_FINAL.pdf

48 Cfr. SERRANO ANTÓN, F., *op. cit.*, p. 123.

49 Cfr. ILADT, *Modelo ILADT de Convenio multilateral de doble imposición para América Latina*, p. 22.

desarrolle su actividad en el otro Estado mediante un establecimiento permanente⁵⁰ situado en el otro país, cuando los beneficios pueden someterse a imposición en él, pero solo en la medida en que sean efectivamente imputables a ese establecimiento.

Por lo tanto, examinando el articulado del modelo, habrá que atender al modo de transporte que desarrolla la naviera, puesto que de ello dependerá la calificación de las rentas obtenidas, pudiendo tener que repartirse la soberanía tributaria entre los Estados con arreglo al art. 7.1, al art. 7.4 o, en el caso de que la compañía efectúe los dos tipos de transporte marítimo examinados, con arreglo al precepto que corresponda en cada tipo de rendimientos.

3.4 El modelo de Estados Unidos

La Administración Tributaria de Estados Unidos (*Internal Revenue Service*) ha desarrollado su propio modelo de convenio para la evitación de la doble imposición internacional en la tributación directa, así como una serie de comentarios a este⁵¹, el cual viene siendo aplicado en sus relaciones con otros países, como ocurre con el nuestro en virtud del Convenio de 22 de febrero de 1990⁵².

Debido a ello, y tomando en consideración que EE.UU es un país que, en el plano internacional, tiene una innegable relevancia en el ámbito comercial y productivo, resulta completamente necesario hacer un estudio, al menos sucinto, de la regulación de la tributación sobre los rendimientos derivados del transporte marítimo internacional en sus convenios de doble imposición.

Para conocer el régimen de reparto de soberanía debemos examinar el art. 8 del modelo. Al efecto, el primer apartado del precepto expone la regla de reparto general, similar a la existente en las otras convenciones examinadas, ya que atribuye la potestad financiera para gravar los beneficios de las navieras en el Estado contratante del que la compañía sea residente fiscal.

Por su parte, el segundo apartado señala que a los efectos de este reparto de potestad tributaria se entienden los beneficios del arrendamiento de buques, rendimientos del arrendamiento a casco desnudo de buques que se usan en el tráfico internacional y

50 Atendiendo al art. 4.1, apartado h), del modelo de convenio, se considera establecimiento permanente un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad. En el caso que nos ocupa, se podrían poner como ejemplo los puertos del Estado del que la naviera no sea residente entre los que se efectúen las operaciones de transporte. De este modo, podría tener la empresa oficinas en esos puertos en donde las naves arriben o realicen operaciones de carga y descarga de mercaderías.

51 Tanto la convención modelo como los comentarios realizados a ella se encuentran disponibles para su consulta en el siguiente enlace del IRS: <https://www.irs.gov/businesses/international-businesses/united-states-model-tax-treaty-documents>

52 BOE núm. 306, de 22 de diciembre de 1990. El texto original fue modificado en algunos aspectos por el Protocolo y Memorando de entendimiento de 14 de enero de 2013 (BOE núm. 255, de 23 de octubre de 2019).

los beneficios obtenidos del alquiler a casco desnudo de buques si son operados en el tráfico internacional por el arrendatario.

El art. 8.3 MC EE.UU señala, por su parte, que los beneficios de una empresa de un Estado contratante por el uso, mantenimiento o arrendamiento de contenedores, incluyéndose remolques, barcasas y equipos conexos para el transporte de contenedores, tributan únicamente en ese Estado contratante, excepto en la medida en que esos contenedores se utilicen para transporte únicamente entre lugares dentro del otro país.

De este modo, el modelo norteamericano incluye actualmente esos ingresos para aclarar la regla de reparto establecida en el primer párrafo del precepto, positivizando directamente en el texto del convenio aspectos ya señalados por la OCDE en sus comentarios, algo que, sin embargo, no se ha incluido en su momento en el art. 8 del CDI entre España y EE.UU actualmente en vigor ni ha sido objeto de ulterior reforma.

Finalmente, el último apartado del artículo octavo del modelo incluye una regla ya prevista en los modelos de la OCDE y la ONU, referente a que las disposiciones de reparto de la soberanía tributaria se aplican también a las empresas que participen en un grupo o a una agencia operativa internacional.

4. CONCLUSIONES

Del estudio realizado y expuesto en los anteriores apartados de la presente publicación, caben extraerse una serie de conclusiones, que a continuación se exponen:

PRIMERA. El transporte internacional efectuado por vía marítima supone un elemento más del fenómeno de globalización económica que se está experimentando de manera cada vez más acelerada en todo el mundo, si bien es cierto que su principal forma de contribución a este es el transporte de mercancías, como factor productivo y comercial. En ello resulta un sector estratégico para la economía española.

SEGUNDA. El modelo de convenio más empleado en la práctica es el desarrollado por la OCDE, de suerte que los rendimientos que obtengan las empresas navieras por el desempeño de su actividad de transporte internacional tributarán en la mayoría de supuestos del tráfico jurídico por tratados que siguen este modelo, lo cual hace relevante el análisis de sus comentarios, si bien estos solo tendrán carácter vinculante si los instrumentos normativos les confieren tal fuerza. En los restantes casos podrá ser un criterio que empleen los particulares y Administraciones tributarias para la interpretación y aplicación de la norma.

TERCERA. El art. 8.1 del modelo de convenio de la OCDE prevé como regla general de reparto de la potestad de gravamen que los rendimientos obtenidos por las navieras tributen en el Estado en el que hallen su sede de dirección efectiva, siendo reformado en la versión de 2017 para determinar esta potestad tributaria en función del domicilio fiscal. El precepto entiende como tales rendimientos no solo la contraprestación obtenida por la compañía naval a cambio de la realización del transporte, sino también operaciones como el arriendo de buques y contenedores con estas finalidades. Igualmente, tributan conforme a esta regla los beneficios obtenidos por las navieras que participan en formas de cooperación internacional o grupos de empresas con estos fines.

CUARTA. El art. 8.3 MC OCDE preveía antes de la versión de 2017 como regla que, cuando la compañía tenga su sede de dirección efectiva en un buque, se considere que la tiene en el Estado donde se halle el puerto base de esa nave, o, en su defecto, en el Estado del que sea residente su naviero. Ahora bien, la regla de reparto, en la práctica no usualmente empleada, puede ser determinada de otra manera por los Estados parte, si bien es cierto que, en el caso de no quedar completamente delimitado, puede generar que los sujetos pasivos busquen, con abuso del convenio, una solución jurídica para tributar menos por los rendimientos obtenidos.

QUINTA. Los restantes modelos de convenio, si bien es cierto que siguen el criterio de reparto general que emplea el MC OCDE, insertan en algunos casos modificaciones que permiten delimitar con fuerza vinculante los rendimientos sujetos al precepto o favorecer a Estados con economías más débiles, de lo cual podría aprender el modelo mayoritariamente empleado mediante la inclusión de este tipo de apartados en el precepto, en aras del beneficio de la seguridad jurídica y del crecimiento y desarrollo de los sectores públicos más desfavorecidos.

No se trata, en este último caso, de incluir con carácter estable y permanente una cláusula que permita al Estado del que no sea residente la naviera obtener una parte de sus rendimientos, mas sí se podría añadir una disposición que permitiese hacerlo cuando la situación económica de ese Estado se viese en severas desmejoras (por ejemplo, cuando se produzca una fuerte recesión o se tenga un PIB notoriamente menor que el de la otra parte), algo bastante recomendable en los momentos actuales a la vista de las perniciosas consecuencias sobre los sistemas económicos causadas por la pandemia de covid-19. De esta manera, con una parte de estos ingresos se podrá favorecer, por medio de los convenios de doble imposición, la corrección, en los Estados económicamente más perjudicados, de su estabilidad financiera.

5. BIBLIOGRAFÍA EMPLEADA

ANAVE, *Informe anual del Gabinete de Estudios de ANAVE sobre situación actual de la marina mercante y transporte marítimo 2021/2022*, Madrid, 2022.

CALDERÓN CARRERO, J. M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A. J., «Los Tratados Internacionales. Los Convenios de Doble Imposición en el ordenamiento español: naturaleza, efectos e interpretación», en CARMONA FÉRNANDEZ, N. (coord.) y AA.VV., *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, Wolters Kluwer, Madrid, 2014.

CARBAJO VASCO, D., «Hacienda Pública y globalización», en *Crónica tributaria*, núm. 123, Madrid, 2007.

CUBERO TRUYO, A. y DÍAZ RAVN, N., *Convenios para evitar la doble imposición suscritos por España y Modelo de la OCDE. Análisis comparativo*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2012.

FALCÓN Y TELLA, R. y PULIDO GUERRA, E., *Derecho Fiscal Internacional*, Marcial Pons, Madrid, 2010.

IGLESIAS BERLANGA, M., «El transporte marítimo internacional. Una perspectiva económica, medioambiental y jurídica», en *Anuario Hispano-Luso-Americano de Derecho Internacional*, núm. 21, 2013.

ILADT, *Modelo ILADT de Convenio multilateral de doble imposición para América Latina*.

MARTÍNEZ BÁRBARA, G., «La tributación por tonelaje: esa rara avis del Impuesto sobre Sociedades de Bizkaia tan común en la Unión Europea», en *Revista tributaria de Bizkaia*, núm. 2, 2010.

MITTELMAN, J. H., *El síndrome de la globalización. Transformación y resistencia*, Siglo veintiuno editores, Buenos Aires, 2002.

OCDE, *Modelo de Convenio Tributario sobre la renta y sobre el patrimonio. Versión abreviada*, París, julio de 2010, traducción al castellano realizada por el Instituto de Estudios Fiscales (IEF), Madrid, 2010.

OCDE, *Plan de Acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, París, 2014.

ONU, *Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo. Revisión de 2011*, Nueva York, 2013.

RUBIO GUERRERO, J. J., «Los principios básicos de la Fiscalidad Internacional y la doble imposición internacional», en *Manual de Fiscalidad Internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, 2007.

SERRANO ANTÓN, F., «La interpretación y aplicación de los Convenios de Doble Imposición Internacional», en SERRANO ANTÓN, F., SIMÓN ACOSTA, E. y TAVEIRA TORRES, H. (dirs.) y AA.VV., *Fiscalidad y Globalización*, Aranzadi, Cizur Menor, 2012.

UNCTAD, Informe número 48, «Desafíos en la competencia y la regulación de infraestructuras y servicios portuarios y del sector del transporte marítimo», 2020.

