

DOCUMENTOS

TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL DE PROFESORES Y ESTUDIANTES

Autor: *Emilio Aguas Alcalde*
Doctor en Derecho

DOC. N.º 13/04



INSTITUTO DE
ESTUDIOS
FISCALES

N.B.: Las opiniones expresadas en este documento son de la exclusiva responsabilidad del autor, pudiendo no coincidir con las del Instituto de Estudios Fiscales.

ÍNDICE

ABREVIATURAS

- I. TEXTO DEL ARTÍCULO SOBRE ESTUDIANTES
- II. PROFESORES: EL COMENTARIO 11 AL ARTÍCULO 15 MC OCDE
- III. ÁMBITO SUBJETIVO
 1. Del artículo 20 MC OCDE
 2. Del comentario 11 al artículo 15 MC
 - A) Profesores visitantes
 - a) El artículo de profesores como excepción a los artículos 7, 15 y 19 del MC
 - b) En relación con el centro académico y con la materia impartida
 - c) En relación con la cualificación y dedicación
 - B) Estudiantes en prácticas remuneradas
 - a) Respecto de la actividad
 - b) En relación con la excepción a otros artículos
- IV. ÁMBITO OBJETIVO
 1. Del artículo 20 MC
 - A) Clase de renta
 - B) Origen de la renta
 - a) Rentas procedentes de Estados distintos al de formación
 - b) Rentas procedentes del Estado de formación
 2. Del comentario 11 al artículo 15 MC
 - A) Profesores visitantes
 - a) Clase de renta
 - b) Origen de las rentas
 - c) Límites temporales
 - d) Límites económicos
 - e) Exclusiones
 - B) Estudiantes en prácticas remuneradas
 - a) Ubicación sistemática de su tratamiento
 - b) Origen de las rentas
 - c) Puntualizaciones establecidas en los CDI

V. PUNTOS DE CONEXIÓN

1. Del artículo 20 MC
 - A) Tratado aplicable
 - a) Frente al Estado de origen del estudiante
 - b) Frente a un tercer Estado. Modificación de 1977
 - B) Asignación de la renta
 - C) Tipología normativa del artículo 20 MC
 - D) Doble no tributación de estudiantes
2. Del Comentario 11 al artículo 15 MC
 - A) Profesores visitantes
 - a) Residencia del profesor
 - b) Asignación de renta
 - B) Estudiantes en prácticas remuneradas
 - a) La residencia como requisito de aplicabilidad
 - b) Asignación de renta. Situaciones triangulares
 - c) Exceso en los límites económicos o temporales

VI. EL ARTÍCULO 20 DEL MC ONU Y DIFERENCIAS CON EL MC OCDE

VII. ARTÍCULO 20 MC EEUU Y 22 DEL CDI ESPAÑA-EEUU

1. Artículo 20 MC EEUU
 - A) Modelos de 1977 y 1981
 - B) Modelo de 1996
 - C) La cláusula de reserva
 - a) Contenido y efectos de la cláusula de reserva
 - b) Diferencias en las exclusiones de la cláusula de reserva
 - c) La cláusula de reserva en relación con el artículo 20 MC EEUU
2. Profesores y estudiantes remunerados en el MC EEUU
3. Artículo 22 del CDI España-EEUU

VIII. RÉGIMEN INTERNO ESPAÑOL

1. Estudiantes
 - A) España como Estado de origen del estudiante
 - a) Estudiante situado en el Estado de formación y residente español
 - b) Estudiante situado en el Estado de formación que ha perdido la residencia española
 - B) España como Estado de destino del estudiante
 - a) Estudiante situado en España y no residente español
 - b) Estudiante originario de otro Estado, situado en España y que ha adquirido la residencia española
2. Profesores

- A) Empleo privado
 - a) España como Estado de origen de profesores visitantes en otro Estado
 - b) España como Estado de visita
 - B) Fondos públicos
 - a) Personal español en el extranjero
 - b) Personal extranjero en España
3. Estudiantes en prácticas remuneradas

IX. PARTICULARIDADES DE LOS CDI SUSCRITOS POR ESPAÑA

- 1. El artículo 20 MC en los CDI españoles
- 2. Variantes en las remuneraciones señaladas en el Comentario 11 al artículo 15 MC
 - A) CDI que no contienen las cláusulas de profesores ni de estudiantes remunerados
 - B) CDI que incluyen a profesores visitantes
 - a) Variantes en el aspecto formal
 - b) Variantes en el aspecto material
 - c) Variantes en la norma de reparto
 - C) CDI que incluyen a los estudiantes remunerados
 - a) Variantes en el aspecto formal
 - b) Variantes en el aspecto material
 - c) Variantes en la norma de reparto
 - d) CDI que incluyen el artículo 20. 2 MC ONU

BIBLIOGRAFÍA

ABREVIATURAS

AAVV: Varios Autores.

apdo.: Apartado.

art.: Artículo.

BOE: Boletín Oficial del Estado.

CDI: Convenio para evitar la Doble Imposición.

CE: Comunidad Europea.

cf.: Confróntese.

Com.: Comentario de la OCDE a sus artículos del Modelo de Convenio.

ed.: Edición.

EEUU: Estados Unidos.

IRNR: Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Física.

IRS: Internal Revenue Service (EEUU).

LIRNR: Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

LIRNR 1998: Ley de 1998 del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

LIRPF: Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

LIRPF 1998: Ley de 1998 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

MC: Modelo de Convenio.

MC EEUU: Modelo de Convenio de Estados Unidos.

MC EEUU (1977) (1981) (1996): Modelo de Convenio de Estados Unidos, versiones de 1977, de 1981 o de 1996.

MC OCDE: Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo.

MC OCDE (1963) (1977) (1992) (1994) (1995) (1997) (2000): Modelo de Convenio de la OCDE, versiones de 1963, 1997, 1994, 1995, 1997 o de 2000.

MC ONU: Modelo de Convenio de la ONU.

OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.

ONU: Organización de las Naciones Unidas.

op. cit.: *opus citatum* (obra citada).

pág.: Página.

párr.: Párrafo.

prof.: Profesor.

RD: Real Decreto.

RDF y HP: Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública.

Rep.: Repertorio.

sig.: siguiente.

TJCE: Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea.

UE: Unión Europea

URSS: Unión de Repúblicas Socialistas Soviéticas.

v.: Véase.

v. gr.: *verbi gratia* (por ejemplo).

vol.: Volumen.

I. TEXTO DEL ARTÍCULO SOBRE ESTUDIANTES

El MC OCDE 2000 contiene en su articulado una cláusula específica para estudiantes con la siguiente redacción del art. 20:

«Las sumas recibidas para cubrir sus gastos de mantenimiento, de estudios o de formación, por un estudiante o persona en prácticas que sea, o que haya sido inmediatamente antes de su llegada a un Estado contratante, residente del otro Estado contratante y que se encuentre en el primer Estado con el único fin de proseguir sus estudios o su formación, no pueden ser gravadas en este Estado, siempre que procedan de fuentes situadas fuera de este Estado.»

II. PROFESORES: EL COMENTARIO 11 AL ARTÍCULO 15 MC OCDE

El tratamiento unitario de la tributación internacional de las rentas de trabajo se sistematiza por el MC OCDE, así como los MC ONU y EEUU, mediante la configuración del art. 15 sobre rentas de empleo como regla general respecto de lo establecido en los arts. 16-18-19 del mismo Modelo, y la constitución del art. 17 MC como excepción al 15 MC gracias a su concreción en el propio texto del art. 17 MC.

Esta estructura interna del Modelo de Convenio sobre rentas de empleo no incluye al art. 20 sobre estudiantes, ni por referencia en el texto del art. 15 MC, ni en el texto del propio art. 20 MC, quedando así fuera de esta sistemática.

Los Comentarios del Modelo de Convenio de la OCDE incluyen las rentas obtenidas por profesores visitantes y estudiantes en prácticas remuneradas en el ámbito de las rentas de trabajo del art. 15 MC OCDE, mediante su referencia en el Com. 11 al art. 15, que señala:

«No ha sido previsto un apartado especial respecto de las rentas percibidas por los profesores visitantes y por los estudiantes que trabajan para adquirir una experiencia práctica. Numerosos convenios contienen disposiciones sobre estos casos, cuyo objeto esencial es facilitar las relaciones culturales previendo una exención fiscal limitada. La ausencia de disposiciones específicas no debe interpretarse como un obstáculo para incluir tales disposiciones en los convenios bilaterales, en el caso en que se estimara deseable.»¹

Este Comentario presenta algunas situaciones semejantes a las previstas por el art. 20 MC OCDE, de hecho los artículos concretos de los CDI a que hace referencia el Com. 11, se colocan al lado del artículo dedicado a estudiantes, en algunos CDI incluso se regulan en un mismo artículo (ocurre en la mayoría de los CDI con cláusula de estudiantes en prácticas remuneradas). Sucede también que no haya artículo para profesores pero sí de estudiantes en prácticas remuneradas, o que no esté prevista la situación de estudiantes en prácticas remuneradas pero sí la de profesores².

Debe destacarse el art. 20 MC ONU (versión 1980), cuya redacción incluye un segundo apartado relativo a las rentas de trabajo que pueda percibir un estudiante o estudiante en prácticas por una actividad laboral en el Estado de formación, cuando se destinen a financiar sus estudios o su

¹ Salvo que se especifique lo contrario las citas de textos cuya redacción original esté en lengua extranjera han sido traducidas por nosotros.

² Exponemos de forma separada los CDI españoles que responden a cada una de estas características en el apdo. IX del trabajo.



estancia en ese Estado³. Este supuesto del apdo. 2 del art. 20 MC ONU sí constituye una excepción a lo previsto en el art. 15 MC ONU⁴.

Esta situación es la que nos lleva a estudiar el art. 20 MC OCDE (que no se consideran rentas de trabajo por el MC OCDE) junto con los supuestos previstos por el Com. 11 al art. 15 MC (que sí lo son).

No obstante lo expuesto, deben resaltarse las diferencias entre el supuesto previsto en el art. 20 MC OCDE y el del Com. 11 al art. 15 MC. Las situaciones del Com. 11 suponen la realización de una actividad por la que se obtiene una remuneración, como profesor o como estudiantes en prácticas. En tanto que las del art. 20 MC OCDE no supone la realización de una actividad remunerada como tal, sino únicamente una actividad de formación para cuya realización se obtienen becas y subvenciones dirigidas, no a remunerar la actividad, sino a financiar los gastos que su realización conlleva.

Estas diferencias también quedan plasmadas en la *norma de reparto* generada⁵, pues mientras las rentas clasificadas⁶ por el art. 20 están excluidas de gravamen en el Estado de la actividad, las normas que responden a la previsión del Com. 11 al art. 15 pueden atribuir gravamen al Estado de la actividad, generalmente a partir de ciertos límites económicos o temporales. También se manifiesta en que mientras todos los CDI prevén la situación de los estudiantes del art. 20 MC OCDE, hay algunos CDI que no contienen cláusula relativa a los supuestos del Com. 11 al art. 15.

A pesar de las diferencias, la similitud del Com. 11 al art. 15 con el art. 20 es patente, en todos los casos se trata actividades con un contenido de intercambio cultural, formativo, bien como sujeto activo, el profesor (Com. 11 al art. 15 MC), bien como sujeto pasivo, un estudiante o estudiante en prácticas (art. 20) o un estudiante en prácticas remuneradas (Com.11 al art. 15 MC).

Entre la doctrina consultada, con la excepción del tratado de VOGEL⁷, lo más frecuente es incluir los artículos señalados por el Com. 11 al art. 15 MC en el comentario al art. 20 MC OCDE,

³ El MC ONU tiene dos versiones la primera es de 1980 y la segunda de 2001, esta segunda ha eliminado el art. 20. 2 que ahora destacamos. El antiguo apartado 1 del art. 20 MC ONU 1980 es el texto del actual art. 20 MC ONU 2001 e idéntico al art. 20 MC OCDE, pero hasta el año 2001 disponía de un 2.º apdo. con la siguiente redacción: «En relación con las subvenciones, becas y remuneraciones de empleo no cubiertas por el apdo. 1, un estudiante o persona en prácticas descrita en el apdo. 1 tendrá derecho durante tal educación o prácticas, además, a las mismas exenciones, ayudas o deducciones respecto de los impuestos que los residentes del Estado de estancia» (la cursiva es nuestra).

⁴ Cf. K. VOGEL, "Commentary to the art. 20", en *On Double Taxation Conventions*, dirigido por: K. VOGEL, 3.ª ed., traducido al inglés por: J. MARIN y B. ELVIN, Kluwer Law International, Londres, 1997, págs. 1059-1060, párr. 17.

⁵ Entendemos por 'norma de reparto' los Arts. 6-22 de los MC, que pretenden cubrir todos los elementos de renta y patrimonio representados por la tributación de los distintos Derechos internos de cada Estado, y que «clasifican de forma particular ciertos elementos de renta o patrimonio y les asignan la tributación primaria a uno de los Estados contratantes», cf. K. VOGEL, "Preface to Articles 6 to 22", *op. cit.*, págs. 357-358, párrafos 1 y 2. V. también K. VOGEL, "Il diritto tributario internazionale", en *Il diritto tributario e le sue fonti*, de la obra *Trattato di Diritto Tributario*, vol. I, Tomo II, dirigida por: A. AMATUCCI, E. GONZÁLEZ GARCÍA y W. SCHICK, CEDAM, Padova, 1994, págs. 719-720.

⁶ Entendemos que en la medida en que determinados hechos jurídicos —en este caso tipos de renta generada— aparecen designados por la norma convencional pero, en general, ésta no los describe, puede hablarse de *normas clasificadoras* más que de *normas calificadoras*, remitiéndose para su calificación a otra norma que será la del Estado de la fuente o la del Estado de residencia. La calificación vendrá determinada por la calificación. Señala VOGEL: «En cuanto delimitan un grupo de elementos de renta o de patrimonio, tal delimitación se parece a las categorías fijadas en el Derecho interno de algunos Estados. Sin embargo, tales categorías difieren de un Estado a otro, y hay países, como los EEUU, que incluso no distinguen para nada entre categorías de renta, sino que actúan con una definición comprensiva de renta. Los tipos de renta o patrimonio diseñados por los tratados, por tanto, no deben de ninguna manera confundirse o igualar a los de la ley interna... los Arts. 6-22 MC pretenden cubrir todos los elementos de renta y patrimonio representados por la tributación del Derecho interno», K. VOGEL, "Preface to Articles 6 to 22", *op. cit.*, págs. 357-358, párrafos 1 y 2. El AMERICAN LAW INSTITUTE tiene tan asumida la idea de que las normas de los CDI son normas clasificadoras, que al problema de la doble imposición surgido de una clasificación en normas de reparto diferentes, motivada por una calificación divergente conforme al Derecho interno de los Estados que aplican el tratado, lo denomina 'conflicto de clasificación'. Así, distingue entre los problemas derivados de la interpretación y los de la clasificación del MC EEUU y CDI celebrados por este Estado; cf. *Federal Income Tax Project: international aspects of United States income taxation II: proposals on United States income tax treaties / adopted by the American Law Institute at San Francisco, California, May 13, 1991*, dirigido por: HUGH J. AULT y D. R. TILLINGHAST, American Law Institute, Philadelphia, 1992; respecto de las cuestiones derivadas de la interpretación v. págs. 25-62, respecto al problema de la clasificación, v. págs. 235-239.

⁷ El caso de la obra de VOGEL es particular, pues si bien este autor nombra la cuestión en el análisis del art. 20 MC OCDE, cf. K. VOGEL, "Commentary to the art. 20", *op. cit.*, pág. 1065, párr. 24. Es en un anexo al estudio del art. 15 MC OCDE donde PROKISCH realiza el examen de los profesores y estudiantes en prácticas remuneradas, v. R. PROKISCH, "Commentary to the Article 15". *op. cit.*, págs. 933-952, párrs. 93-106, transcribiendo previamente el texto del Com. 11 al art. 15 (cf. *idem*, pág. 933, párrs. 93-94).

pero sin aludir al Com. 11 al art. 15 como referencia para la distinción entre profesores y estudiantes⁸. Es decir, si bien se aprecia la diferencia de fondo entre unas y otras normas (no en todos los casos), no se señala al Com. 11 al art. 15 como guía de la distinción⁹. En nuestro caso, conforme al MC OCDE, hemos seguido la distinción de la monografía de VOGEL.

III. ÁMBITO SUBJETIVO

1. Del artículo 20 MC OCDE

Los términos estudiante y persona en prácticas no vienen autónomamente definidos por el MC OCDE¹⁰, pudiendo entenderse por tales los individuos que reciben algún tipo de educación o formación, en particular los alumnos escolares y los aprendices¹¹, si bien habría que excluir aquéllos que, habiendo terminado su formación docente 'vocacional', desean adquirir o ampliar sus conocimientos en algún ámbito¹². «Si el individuo ya ha sido un estudiante o aprendiz empresarial en su Estado de origen, es irrelevante. El único punto decisivo es si está presente en el Estado de alojamiento en tal calidad»¹³.

En el sentido expuesto resulta claro que todos los niveles y actividades académicas oficialmente reconocidas en un Estado como tales quedan comprendidas en el art. 20 MC, sean impartidas por un centro privado o público¹⁴.

⁸ La diferenciación propiamente habría que hacerla entre estudiantes y estudiantes en prácticas, con profesores visitantes y estudiantes en prácticas remuneradas.

⁹ Cf., por ejemplo, P. BAKER, *Double Taxation and International Tax Law*, 2.ª ed., Sweet and Maxwell, London, 1994, págs. 342-347; J. DE ARESPOCHAGA, *Planificación Fiscal Internacional. Convenios de Doble Imposición. Estructuras Fiscales. Tributación de no residentes*, 2.ª ed., Marcial Pons, Madrid, 1998, págs. 354-355; J. R. MEDINA CEPERO, *Los Convenios para Evitar la Doble Imposición*, Trivium, Madrid, 2001, págs. 182-189; J. M. DE LA VILLA GIL, *Convenios Fiscales de Doble Imposición*, de la serie: Comentarios a las leyes Tributarias y Financieras, Tomo XIV, dirigida por: N. AMORÓS RICA, EDESA, Madrid, 1983, págs. 346-353; L. DEL ARCO RUETE, *Doble imposición internacional y derecho tributario español*, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1977, págs. 108-109.

¹⁰ Por calificación autónoma entendemos la realizada por las partes en el ámbito del Derecho convencional. Puede darse en un concreto CDI, bien mediante lo regulado en el mismo convenio, incluyendo las notas y cartas intercambiadas en el momento de la firma del tratado, bien mediante las normas que lo complementan: protocolos adicionales, acuerdos, órdenes. También es autónoma la calificación dada por el MC OCDE o por sus Comentarios, cuando la contengan (sobre el valor de los Comentarios v. la los párrafos 29. 1, 29. 2 y 29. 3 de la Introducción al MC OCDE). Frente a la calificación interna que es la realizada ateniéndose a las normas internas del Estado que aplica el Tratado. Sobre esta cuestión entre la doctrina puede verse, por ejemplo, K. VOGEL, "Introduction", op., pág. 55, párr. 96; H. J. AULT, "The role of the OECD commentaries in the interpretation of tax treaties", en *Essays on International Taxation*, dirigido por: H. H. ALPERT y K. VAN RAAD, de la serie: *On International Taxation*, n.º 15, dirigida por: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1993, págs. 61-68; AA.VV., "The Interpretation of tax treaties with particular reference to article 3(2) of the OECD Model (II)", en *British Tax Review*, n.º 2, 1984, págs. 90-108. Ante la falta de calificación autónoma podría apuntarse la frase que K. VOGEL, H. A. SHANNON, R. L. DOERNBERG y K. VAN RAAD utilizan como fórmula para los casos en que el MC EEUU no define un concepto: «Estos términos no están definidos en el tratado y, en consecuencia, tienen el significado aplicable conforme al Derecho interno del Estado contratante que aplica el tratado, a menos que el contexto requiera otra cosa, o las autoridades competentes acuerden otra cosa», cf. *United States Income Tax Treaties*, Kluwer Law International, The Hague, 1995, part. II, art. 20, pág. 2. El conflicto de calificaciones lo comentamos en la nota 15.

¹¹ Conforme a K. VOGEL, H. A. SHANNON, R. L. DOERNBERG y K. VAN RAAD, en la normativa interna sobre la renta de EEUU se considera aprendiz: «una persona al servicio de otra durante un tiempo determinado para aprender algún arte, comercio, profesión o negocio. Para calificarlo como aprendiz, la persona debe ser considerada un principiante o persona sin experiencia que está adquiriendo experiencia básica con la práctica de trabajadores experimentados. Presumiblemente estos requisitos también se aplicarían a un 'estudiante en prácticas'», cf. *United States Income Tax Treaties*, op. cit., part. II, art. 20, pág. 14-20.

¹² Cf. K. VOGEL, "Commentary to the art. 20", op. cit., pág. 1057, párr. 10. ARESPOCHAGA señala una resolución de la Administración Fiscal norteamericana excluyendo de los términos 'estudiante' y 'persona en prácticas', a las personas que habiendo finalizado sus estudios, inician cursos de formación en una especialidad, cf. *Planificación Fiscal Internacional*, op. cit., pág. 355, resolución 1.

¹³ Cf. K. VOGEL, "Commentary to the art. 20", op. cit., pág. 1057, párr. 10.

¹⁴ Debido a las carencias de los Comentarios del MC OCDE, las Explicaciones Técnicas MC EEUU 1996 pueden servir de referencia en este punto. El MC EEUU está acompañado de unos comentarios a los que denomina Explicaciones Técnicas,

La cuestión surge respecto de si debe ser el Estado de estancia o el de origen el que clasifique a un sujeto como estudiante del art. 20 MC, particularmente en supuestos dudosos como pueden ser los máster, los cursos de ampliación para especialistas, o los cursos de reciclaje para profesionales, pudiendo surgir un problema de calificación fiscal internacional¹⁵.

Conforme a las reformas de 2000 del MC OCDE cada Estado calificará conforme a su propio Derecho, pero si la calificación del Estado de la fuente es correcta conforme al CDI, el de residencia deberá evitar la doble imposición conforme al art. 23 MC, aun cuando por su calificación surja otra asignación distinta de la renta¹⁶. En este aspecto, debe tenerse en cuenta que en el caso del art. 20 MC, debido a su peculiar redacción, los vínculos de sujeción pueden ser muy variables.

El art. 20 MC, por otra parte, requiere que el estudiante o aprendiz se encuentre en el otro Estado con el "único fin de proseguir sus estudios o formación". Esta expresión no debe entenderse en el sentido de que la persona deja de considerarse estudiante o aprendiz si lleva a cabo otras actividades distintas, por ejemplo, un empleo con el que ayudarse en su mantenimiento, sino que la educación o las prácticas deben ser el fin principal de su estancia en el Estado de alojamiento¹⁷.

sobre el valor que tienen estas Explicaciones Técnicas del MC EEUU en la aplicación de sus CDI v. AMERICAN LAW INSTITUTE, *Federal Income Tax Project: international aspects of United States income taxation II*, op. cit., págs. 35-36. No obstante, en cuanto EEUU forma parte de la OCDE también participa en la redacción del MC OCDE, e incluye reservas a los Comentarios que no comparte. Así, la Explicación Técnica 269 al art. 20 MC EEUU 1996, señala: «Un estudiante tiene que estudiar en una institución educativa acreditada. (Este requisito no se aplica a los de prácticas empresariales y aprendices). Se entiende como institución educativa aquella que mantiene regularmente una facultad con un cuerpo regular de estudiantes en atención al lugar en que se desarrollan las actividades académicas. Se considerará que una institución académica está acreditada si lo ha sido por una autoridad generalmente responsable de la acreditación de instituciones en el particular campo de estudio». K. VOGEL, H. A. SHANNON, R. L. DOERNBERG y K. VAN RAAD, señalan que conforme a la normativa interna estadounidense quedan comprendidas: «las escuelas primarias y secundarias, escuelas superiores, universidades, escuelas de magisterio, escuelas técnicas, escuelas de mecánica, e instituciones similares; pero no incluye las instituciones no educativas, de práctica laboral, las escuelas por correspondencia, las nocturnas y otras del mismo estilo», cf. *United States Income Tax Treaties*, op. cit., Part II, Art. 20, pág. 14-20.

¹⁵ En Derecho Tributario Convencional el problema de calificación surge cuando un *concepto de un convenio* usado en ambos Estados contratantes, y no definido o reenviado por el convenio, tiene diferente significado en el Derecho de cada uno de los Estados contratantes, 'calificación interna' que deriva en una 'calificación divergente', y ello porque el art. 3. 2 MC remite al Derecho interno de cada Estado que aplica el convenio. De la subsunción de un mismo supuesto fáctico en diferentes normas de reparto del CDI podrá derivar una doble imposición o una doble no tributación. Este problema deberá solucionarse por una interpretación conforme al contexto indicada en el art. 3. 2 MC; por el procedimiento amistoso del art. 25 MC (el Com. 13. 1 al art. 3. 2 MC afirma que el procedimiento amistoso es el sistema adecuado para resolver los conflictos de divergencia en la calificación); o vía art. 23 MC (ésta es la solución aportada por las modificaciones de los Comentarios MC OCDE en abril de 2000, fundamentalmente los Coms. 32. 1 a 32. 7 al art. 23 MC, derivadas del Informe de la OCDE, "L'application du Modèle de Convention Fiscale de l'OCDE aux Sociétés des Persones", aprobado por el Comité de Asuntos fiscales el 20 de enero de 1999). Sobre la calificación fiscal internacional v., entre otros muchos, K. VOGEL, "Introduction", op. cit., pág. 51 y sigs.; K. VOGEL, "Commentary to the art. 3", op. cit., pág. 208 y sigs.; *Tax Treaty Interpretation*, dirigido por: M. LANG, Kluwer Law International, The Hague, 2001; G. GEST y G. TIXIER, *Droit Fiscal International*, de la serie: Droit fondamental, dirigida por: S. RIALS, 2.ª ed., Presses Universitaires de France, Paris, 1990, pág. 85 y sigs.; G. TIXIER, *Droit Fiscal International*, de la serie: Que sais - je?, n.º 2306, dirigida por: P. ANGOULVENT, 1.ª ed., Presses Universitaires de France, Paris, 1986, pág. 66; A. XAVIER, "El problema de las calificaciones en derecho tributario internacional", en *RDF y HP*, n.º 225-226, 1993, págs. 663-695; J. M. CALDERÓN CARRERO, "Algunas reflexiones en torno a los problemas de interpretación y calificación que plantea la aplicación de los Convenios de Doble Imposición Internacional: Análisis a la luz del nuevo Modelo de Convenio OCDE 1992", en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, vol. XLIV, 1994, 135-188. Señala BAKER que, por ejemplo, «en los Estados Unidos se ha sostenido que los empleados enviados por su empleador para adquirir habilidades o formación son estudiantes o estudiantes en prácticas remuneradas», cf. P. BAKER, *Double Taxation and International Tax Law*, op. cit., pág. 343.

¹⁶ Cf. Comentarios 32 y 56 al art. 23 MC OCDE; v. también OCDE, "L'application du Modèle de Convention Fiscale de l'OCDE aux Sociétés des Persones", op. cit., párrs. 13-18 y 102-117.

¹⁷ Cf. K. VOGEL, "Commentary to the art. 20", op. cit., pág. 1057, párr. 11. La Explicación Técnica 268 al art. 20 MC EEUU 1996 puede orientar sobre el sentido de esta expresión (el MC EEUU usa la de 'tiempo completo'): «El objeto de la visita tiene que ser la educación o aprendizaje a tiempo completo. Así, si el visitante viene principalmente a trabajar en el Estado de alojamiento pero también es un estudiante a tiempo parcial, perdería la titularidad sobre los beneficios de este artículo, incluso respecto de cualquier pago que pueda recibir del extranjero para su mantenimiento o educación, y sin tener en cuenta si está o no en un programa de grado académico. Se determinará si a un estudiante se le considera a tiempo completo por las reglas de la institución educativa en la que esté estudiando. De forma similar, una persona que visite el Estado de alojamiento con el propósito de realizar un aprendizaje empresarial y que perciba salario de su empleador por los servicios prestados no será considerado un aprendiz y no tendrá titularidad para los beneficios de este artículo».

2. Del Comentario 11 al artículo 15 MC

A) Profesores visitantes

a) El artículo de profesores como excepción a los artículos 7, 15 y 19 del MC

El artículo sobre profesores constituye una excepción prevista únicamente para un determinado sujeto, los profesores, la cuestión consiste en determinar el ámbito subjetivo de esa excepción respecto de otros artículos que también pueden tener a los profesores como sujetos. En la medida que los profesores pueden trabajar autónomamente, o como empleados privados o como públicos, pueden ser sujetos de los arts. 7¹⁸, 15 y 19 MC OCDE, luego habrá de concretarse si la cláusula de profesores prevalece sobre aquellos tres artículos o únicamente respecto de alguno.

La doctrina consultada mantiene opiniones diferentes sobre el ámbito subjetivo de la excepción, así, mientras para PROKISCH, aunque con cierta confusión, prevalece sobre los arts. 15 y 19¹⁹, para BAKER lo hace sobre los artículos 14 y 15²⁰, en tanto que para VOGEL, SHANNON, DOERNBERG y VAN RAAD, respecto del MC EEUU, lo hace únicamente sobre el art. 15²¹. La carencia de argumentos sobre las afirmaciones expuestas, nos lleva a plantear cuál opción puede tener un fundamento más firme.

A nuestro juicio, se podrían seguir los siguientes razonamientos: a) el artículo de profesores se refiere a rentas de empleo, luego prevalece sobre los artículos 15 y 19; b) sobre el principio de que la regla especial prevalece sobre la general, el artículo de profesores es una regla especial para estos sujetos, prevaleciendo siempre que se trate de ellos, tanto si son autónomos, como empleados privados o públicos.

Ambas argumentaciones responden a criterios que pretenden llenar el vacío dejado por el artículo en la determinación de su ámbito excepcional. Ya que, por ejemplo, el art. 19 MC también es una excepción al art. 15 MC, y sobre dos excepciones a un mismo artículo ¿cuál tiene preferencia? Sobre esta idea se puede considerar, como BAKER, que el artículo de profesores sólo prevalece sobre el 14 y 15 MC, pero no sobre el art. 19 MC. La referencia a profesores, por otra parte, sólo apa-

¹⁸ En la mayoría de los CDI concretos los profesores autónomos serán sujetos del art. 14 MC, pero este artículo ha sido eliminado del MC OCDE 2000, así como todas las referencias al mismo, integrándolo en el art. 7 MC; cf. OCDE, "Problèmes posés par l'article 14 du Modèle de Convention Fiscale de l'OCDE", Informe aprobado por el Comité de Asuntos fiscales el 27 de enero de 2000.

¹⁹ Indica este autor: «Cuando un tratado de doble imposición carece de norma particular sobre catedráticos y profesores, se aplica la regla correspondiente de los arts. 15 y 19 MC. Si en un caso particular se aplica el art. 15 ó el 19 depende de si los servicios para los que se paga tal remuneración se prestan a un gobierno nacional o local pagador de los mismos»; más adelante, sin embargo, este autor parece dar a entender que cuando el pagador sea un ente público del Estado visitado, prevalece el art. 19 sobre el de profesores, así, señala: «Un principio similar rige las relaciones entre el art. 19 y el de profesores. Si la remuneración se paga por servicios que el catedrático o profesor presta en beneficio de su Estado de origen (un ejemplo sería la enseñanza de un profesor de EEUU en una universidad de EEUU situada en Alemania), entonces sólo el art. 19 es aplicable, este sería también el caso, por supuesto, si el profesor es pagado por el Estado en que se desarrolla la actividad». En otro párrafo posterior confirma la primera opinión al concretar los centros educativos cubiertos por la cláusula de profesores, indicando: «Cuando la institución afectada sea del sector privado, el tratamiento está condicionado a la comparabilidad de su estructura y fines con otras instituciones, en cuanto al sector público no hay problema con el tipo», cf. R. PROKISCH, "Commentary to the Article 15", *op. cit.*, pág. 947, párrs. 97a y 97b para la primera y segunda cita; pág. 949, párr. 99 para la tercera.

²⁰ Observa BAKER sobre esta cuestión: «El enfoque de este libro ha sido tratar únicamente los Artículos del MC OCDE y evitar las cláusulas no basadas en el Modelo. Sin embargo, se ha considerado que una desviación de este enfoque está garantizada en el caso de los catedráticos y profesores visitantes. El MC OCDE no contiene ningún artículo que trate específicamente esta categoría, de tal forma que caen bajo el ámbito de los artículos 14 ó 15», cf. P. BAKER, *Double Taxation and International Tax Law*, *op. cit.*, pág. 343. TOVILLAS MORÁN comenta la cláusula de profesores en el ámbito de las profesiones independientes, cf. *Estudio del Modelo de Convenio sobre Renta y Patrimonio*, Marcial Pons, Madrid, 1996, págs. 163-164. DE LA VILLA GIL opina que en los CDI sin cláusula de profesores éstas rentas se registrarán por los arts. 14 ó 21, cf. *Convenios Fiscales de Doble Imposición*, *op. cit.*, pág. 346.

²¹ Para estos autores: «Ninguno de los Modelos de EEUU y la OCDE contienen una norma que trate específicamente la remuneración obtenida por un profesor o catedrático en un Estado contratante (Estado de residencia) que visita el otro Estado contratante (Estado de empleo) para enseñar por un plazo de tiempo. Conforme a ambos Modelos, EEUU y OCDE, tal remuneración normalmente estaría sujeta a gravamen en el Estado del empleo como renta de empleo dependiente (Art. 15 MC EEUU 1981)»; cf. K. VOGEL, H. A. SHANNON, R. L. DOERNBERG y K. VAN RAAD, *United States Income Tax Treaties*, *op. cit.*, Part II, Art. 15, pág. 72.



rece en el Com. 11 art. 15 MC y aludiendo a *remuneraciones*²², lo que induce a entender que la excepción sólo abarca el ámbito de las rentas de empleo, no las del art. 14 MC (el 7 MC a partir del 2000), pudiendo estimar, como PROKISCH, que el artículo de profesores prevalece únicamente sobre los arts. 15 y 19 MC.

A nuestro juicio los datos que ofrecen certeza son, en primer lugar, el distinto carácter del fundamento que origina las especialidades de la cláusula de profesores y la del art. 19 MC. Segundo, que en el MC OCDE la referencia a los profesores se encuentra en el Com. 11 al 15 MC.

La cláusula de trabajadores fronterizos (regla especial de trabajadores) no se aplica a los empleados públicos del art. 19 MC, aun cuando estos últimos fueren fronterizos²³. El fundamento de la especialidad del art. 19 que, como señala el Com. 1 al art. 19, consiste «en las reglas de cortesía internacional y del respeto mutuo entre soberanías», ha servido al TJCE en el Asunto *Gilly* para justificar la no aplicación de la cláusula de trabajadores fronterizos a los empleados públicos del art. 19 MC.

Una de las reclamaciones de la Sra. Gilly, presentadas como cuestiones prejudiciales, consiste en si es discriminatoria la aplicación del estatuto de trabajador fronterizo a los trabajadores privados pero no a los públicos²⁴. El problema estriba en determinar si, sobre la base del principio de *lex specialis*, las reglas específicas de los trabajadores fronterizos también deberían aplicarse a los empleados públicos del art. 19 MC. Apoyándose expresamente en los Comentarios al MC OCDE, y en atención al distinto fundamento de ambas especialidades, el TJCE señala la no incidencia de una sobre la otra, sobre todo por el fundamento del art. 19 que, dado su carácter de principio internacional, no permite su anulación por otra regla especial²⁵.

De idéntica forma, debemos concluir que el fundamento de la especialidad del art. 19, con carácter de principio internacional, impedirá que la especialidad de la cláusula de profesores, basada ésta última en el intercambio cultural y el desarrollo de los Estados, prevalezca sobre la de empleados públicos.

Es más, en el MC OCDE la referencia a los trabajadores fronterizos se realiza en el Com. 10 al art. 15, y la de profesores en el Com. 11 al art. 15, un Comentario seguido del otro, luego no deberían extraerse conclusiones distintas para especialidades cuya actuación se contempla en un mismo ámbito.

Por consiguiente, desde una perspectiva abstracta general, esto es, salvo excepción expresa, el artículo de profesores sólo prevalece sobre las rentas de empleo privado del art. 15 MC. Cuando

²² En el ámbito convencional el término remuneraciones equivale a renta, pero esta denominación especial se usa para las rentas de trabajo *dependiente*, v. R. PROKISCH, "Commentary to the Article 15", *op. cit.*, pág. 889, párr. 14.

²³ Indica RODI que, no obstante las normas particulares que puedan tener los trabajadores fronterizos, en el caso de que el trabajador fronterizo sea residente de un Estado pero empleado público del otro en el que realiza su actividad, tributará en el Estado de la fuente. Es decir, prevalecería lo dispuesto por el art. 19. 1. a sobre la cláusula de trabajadores fronterizos, *cf.* M. RODI, "Commentary to the art. 19", *op. cit.*, pág. 1027, párr. 15. a.

²⁴ *Cf.* la cuestiones prejudiciales 1.ª, 2.ª y 3.ª del Asunto en el apdo. 13 de la Sentencia.

²⁵ La Sra. Gilly es una residente francesa en la frontera franco-germana, con las dos nacionalidades, que trabaja como profesora de escuela en Alemania, tributando por dicha renta en Alemania. El CDI franco-alemán de 1959 regula las rentas de trabajo privado en el art. 13, cuyo apdo. 5 establece la excepción de los trabajadores fronterizos para los apdos. 1, 3 y 4 del propio art. 13. En tanto que la tributación de los trabajadores públicos se establece en el art. 14 del CDI, así, no se le aplica la regla de los trabajadores fronterizos y la Sra. Gilly tributa en Alemania. El TJCE ha resuelto que no hay discriminación ya que el art. 19 MC no se ve afectado por la regla de trabajadores fronterizos. «Siempre en orden al reparto de la competencia fiscal, no deja de ser razonable que los Estados miembros se inspiren en la práctica internacional y en el modelo de convenio elaborado por la OCDE, cuya letra a) del artículo 19, en su versión de 1994, en particular, prevé la utilización del principio del Estado que abona las retribuciones. Según los comentarios del citado artículo, dicho principio encuentra su justificación "en las reglas de la cortesía internacional y del respeto mutuo de las soberanías" y figura en un número tan elevado de convenios en vigor entre países miembros de la OCDE que cabe afirmar que se ha convertido ya en un principio aceptado internacionalmente... Procede, pues, responder a las cuestiones primera, segunda y cuarta que el artículo 48 del Tratado debe interpretarse en el sentido de que no se opone a la aplicación de disposiciones como las de la letra a) del apdo. 5 del art. 13, del apdo. 1 del art. 14 y del art. 16 del Convenio, las cuales establecen un régimen tributario diferente, por una parte, para los trabajadores fronterizos según que trabajen en el sector privado o en el sector público». *Cf.* apdos. 31 y 35 de la Sentencia en el asunto C-336/96, *Gilly*, Rep. 1998, p. I-2793.

las rentas sean públicas o cuando el profesor sea autónomo, se clasificarán en los arts. 19 y 7 (14 MC hasta el 2000) del MC OCDE respectivamente, aun cuando el CDI tenga artículo sobre profesores²⁶.

b) En relación con el centro académico y con la materia impartida

Los personas comprendidas en el ámbito de la cláusula de profesores son aquéllas dedicadas a la enseñanza o a la investigación académica en centros universitarios, escuelas superiores, u otras instituciones educativas. Salvo indicación contraria comprendería cualquier nivel educativo integrado en un centro académico, desde infantil hasta el doctorado, pasando por centros de formación profesional, así como de educación especial, caso de discapacitados físicos (sordera o ceguera) y mentales.

Respecto de enseñanzas impartidas por centros educativos cuya titulación carezca de reconocimiento oficial, como máster, especializaciones, cursos de verano, etc., en general será el propio CDI el que especifique los centros cuyo profesorado queda comprendido en el artículo dedicado a profesores, siendo mayoritaria la exigencia del reconocimiento oficial del centro educativo, no de la materia impartida²⁷. Por tanto, quedará incluida en el artículo cualquier materia impartida en un centro oficialmente reconocido. También hay CDI que no realizan concreciones y únicamente se refieren a la actividad de enseñar²⁸.

Los CDI, en general, realizan una determinación autónoma de los profesores e investigadores cuya actividad se clasifica por el artículo. Cuando no haya esa clasificación autónoma el ámbito subjetivo queda abierto, por lo que conforme a la reforma del MC OCDE de abril de 2000, para evitar la doble imposición habrá de estarse al ordenamiento interno de cada Estado que aplica el tratado. Si surge una calificación divergente habrá de solucionarse por aplicación del art. 23²⁹.

c) En relación con la cualificación y dedicación

A los efectos de la cláusula de profesores es considerado profesor cualquier persona cuya ocupación *principal* sea la enseñanza en una institución educativa, sin que sea necesaria una especial cualificación profesional al efecto³⁰.

B) *Estudiantes en prácticas remuneradas*

La referencia de los CDI concretos a los estudiantes en prácticas remuneradas se hace, por regla general, en el mismo artículo que el dedicado a estudiantes del art. 20 MC. Ahora bien, puede hacerse indicando que el ámbito subjetivo es el mismo, o sin esta precisión.

a) Respecto de la actividad

Tanto si la cláusula de estudiantes remunerados de un concreto CDI hace referencia al ámbito de los estudiantes del art. 20 MC, como en ausencia de ella, el centro de acogida puede ser

²⁶ Un ejemplo de que esta forma de concebirlo parece ser la correcta es el CDI Hispano-Soviético (actualmente en vigor para las ex Repúblicas, excepto Rusia). Este CDI regula todas las rentas de trabajo dependiente en un artículo único (art. 12 del CDI) incluyendo las excepciones a la regla general (la del art. 15 MC) en ese mismo artículo, salvo la de empleados públicos, que vienen en norma separada (art. 13 del CDI). Resulta incontestable que en este CDI el artículo de empleados públicos es una excepción a la regla de empleados privados mayor que la de profesores, pues los profesores han sido colocados en el artículo de empleo privado y los empleados públicos en artículo independiente. De donde resulta, 1.º: la excepción de profesores está pensada respecto del art. 15 MC; 2.º: los profesores empleados públicos no participan de la excepción de profesores del art. 12 del CDI.

²⁷ En este sentido puede adoptarse una opinión análoga a la de la Explicación Técnica 269 MC EEUU 1996 para los estudiantes, que hemos transcrito en la nota 14, sólo que referida a los profesores en lugar de a los estudiantes.

²⁸ Para el caso de España v. apdo. IX. 2. C) b) v.

²⁹ Sobre la reforma de 2000 del MC OCDE relativa al problema de calificación fiscal internacional v. notas 15 y 16 y el texto que les da origen.

³⁰ Cf. R. PROKISCH, "Commentary to the Article 15", *op. cit.*, págs. 949, párr. 99.

cualquiera de los válidos para estudiantes del art. 20 MC, incluidas las prácticas en empresas, industrias o laboratorios, ya que en ambos casos se habla de estudiantes, unos con actividad remunerada, otros sin ella.

b) En relación con la excepción a otros artículos

i. Remisión al ámbito del artículo de estudiantes

Cuando un CDI incluya la referencia a estudiantes en prácticas remuneradas con expresión de las personas del apartado de estudiantes del art. 20 MC, el propio CDI está concretando el ámbito subjetivo de los estudiantes remunerados. A los que, por tanto, le será aplicable el artículo tanto cuando la remuneración sea pagada por un ente público como privado³¹. Este caso también se da en los CDI cuya previsión de estudiantes remunerados se hace conforme a la redacción del art. 20. 2 MC ONU 1980, con remisión expresa al ámbito personal del apdo. 1 del mismo artículo³².

No obstante, creemos que, a diferencia de los profesores cuya actividad se considera de suyo función pública, los estudiantes en prácticas es difícil que sean sujetos del artículo de empleo público por no cumplir los requisitos del mismo³³. Los estudiantes, aun en prácticas, no realizan una función pública, sino que son los destinatarios de esa función, no son los sujetos activos de la relación, sino los pasivos.

ii. En ausencia de tal remisión

Ahora bien, si el concreto CDI no identifica el ámbito subjetivo de la cláusula de estudiantes remunerados con la de estudiantes del art. 20 MC, debemos llegar a la misma conclusión que los profesores. Esto es, que la cláusula sólo será aplicable cuando la remuneración sea pagada por un ente privado. Si es pagado por un ente público con fondos públicos, y en el improbable caso de que el estudiante en prácticas remuneradas cumpla los requisitos del art. 19 MC (señalados en el apartado anterior), prevalece el art. 19 MC.

De la misma forma que en algunos CDI la cláusula de profesores visitantes está situada en el artículo sobre estudiantes del art. 20 MC, pero tiene un ámbito subjetivo y objetivo diferente (la conexión entre ambos es el intercambio cultural), también es apropiado colocar a los estudiantes remunerados con los del art. 20 MC, pero la diferencia objetiva de las rentas conlleva una diferencia subjetiva³⁴.

IV. ÁMBITO OBJETIVO

1. Del artículo 20 MC

A) Clase de renta

Conforme al texto del art. 20 MC las sumas que un estudiante perciba deben servir al objetivo de su educación, mantenimiento o aprendizaje, en este sentido habría que incluir la bolsa completa de

³¹ Para el caso de España v. apdo. IX. 2. C) b) v.

³² En la nota 3 hemos transcrito el texto del art. 20. 2 MC ONU. V. también R. PROKISCH, "Commentary to the Article 15", *op. cit.*, págs. 951-952, párr. 105.

³³ El ámbito subjetivo del art. 19 precisa los siguientes caracteres: a) servicio a un ente público; b) remuneración a cargo de fondos públicos; c) ejercicio de funciones públicas.

³⁴ Para la justificación de limitar la excepción a únicamente el art. 15, nos remitimos a la ofrecida respecto de los profesores. V. apdo. III. 2. A) a).

la financiación siempre que sirva al mismo fin³⁵. Para la aplicación del art. 20 MC OCDE a estas rentas, no es incompatible el hecho de que el estudiante obtenga otro tipo de rentas relacionadas con su formación, como las prácticas remuneradas u otros trabajos con los que financiar su estancia (cuando sean secundarios en el conjunto de la estancia)³⁶. Estas otras rentas, sin embargo, quedan fuera del art. 20 MC, cayendo dentro del ámbito del art. 15 MC, o del Com. 11 al art. 15 cuando el CDI tenga tal previsión.

Las restantes rentas que el estudiante pueda percibir se regirán por el artículo que corresponda del MC OCDE, aun cuando se usen para financiar la estancia o los estudios³⁷. Supongamos, por ejemplo, que el estudiante es propietario de una vivienda que, como va a estar fuera, ha alquilado a otra persona durante ese tiempo para ayudarse con la renta en los gastos del país de estudio. La renta obtenida por ese arrendamiento, aun cuando sirva para pagar la estancia y estudios en el extranjero, no se clasifica por el art. 20 MC OCDE pues su fundamento jurídico es el arrendamiento de un inmueble, clasificándose, por tanto, en el art. 6 MC OCDE.

En este sentido puede decirse que la persona que entrega el dinero para financiar los estudios no debe obtener una contraprestación que altere la naturaleza jurídica de la relación, sino que el estudiante únicamente se obliga a realizar la actividad para la cual ha obtenido el dinero.

Incluso no habría problema para que una persona física cualquiera, deseosa de fomentar la formación de otra, de hacer de mecenas, pudiera financiar sus estudios y estancia mediante sumas clasificables en el art. 20 MC OCDE. Ahora bien, este caso debería articularse mediante algún mecanismo que justificara frente a terceros tal actuación. Por ejemplo, acudiendo a un fedatario público que certificara esas características³⁸.

El texto del art. 20 MC OCDE no delimita el origen público o privado de las sumas clasificadas, ni si debe tratarse de una convocatoria abierta, cerrada o pensada para una persona particular, por tanto, cualquiera de las anteriores puede clasificarse en el artículo 20. La única exigencia parece ser que se trate de sumas obtenidas a través de algún tipo de institución, entidad o persona distinta del estudiante, constituidas con ese fin.

B) Origen de la renta

a) Rentas procedentes de Estados distintos al de formación

La única distinción que establece el art. 20 MC en cuanto al origen de la renta es que proceda de fuentes situadas fuera del Estado de formación, mediante el uso de la expresión 'siempre que procedan de fuentes situadas fuera de ese Estado'³⁹. Así, una vez que a una persona le sea aplicable el art. 20 MC OCDE resultará indiferente para el Estado de formación el origen del pagador, siempre que provenga de fuentes externas al Estado de formación.

En el sentido indicado pueden generarse problemas respecto del Estado del pago, pues la norma de reparto no dice a qué Estado se atribuye el gravamen, sino únicamente que el Estado de formación no podrá gravarlas⁴⁰.

³⁵ VOGEL especifica que quedan comprendidos los gastos de viajes y de seguros, v. "Commentary to the art. 20", *op. cit.*, pág. 1059, párr. 15. En este mismo sentido DE ARESPOCHAGA señala una resolución de la Corte fiscal norteamericana admitiendo estos gastos, v. *Planificación Fiscal Internacional*, *op. cit.*, pág. 356, resolución 2. Opinión confirmada por HARDING en su estudio del sistema interno de EEUU aplicable a esta clase de rentas, quien también incluye los gastos en libros y material necesario para la instrucción, cf. "Making scholarship and fellowship payments to foreign students: an overview of tax issues and problems", en *Tax Notes*, 1992, pág. 535.

³⁶ Cf. J. DE ARESPOCHAGA, *Planificación Fiscal Internacional*, *op. cit.*, pág. 354.

³⁷ Cf. K. VOGEL, "Commentary to the art. 20", *op. cit.*, pág. 1059, párr. 15; J. DE ARESPOCHAGA, *Planificación Fiscal Internacional*, *op. cit.*, pág. 355.

³⁸ No obstante, en la práctica tendría poco interés desde el punto de vista tributario, pues las donaciones a extraños tienen un gravamen muy alto, a diferencia de la mayoría de becas para estudios que disfrutan de exenciones impositivas.

³⁹ Cf. J. M. DE LA VILLA GIL, "Rentas de Trabajo", en *Relaciones Fiscales Internacionales*, *op. cit.*, págs. 191-192.

⁴⁰ Estos problemas se analizan en el apartado que dedicamos a los puntos de conexión del art. 20 MC.

b) Rentas procedentes del Estado de formación

El art. 20 MC *califica autónomamente* un determinado grupo de rentas, las percibidas por el estudiante o persona en prácticas para su mantenimiento, formación o estudios, excluyéndolas de gravamen en el Estado de formación del estudiante cuando procedan de fuentes situadas fuera del mismo⁴¹. Si tales rentas están autónomamente calificadas por este artículo, cuando nos encontremos ante rentas de este tipo no hay otro artículo en el que clasificarlas, pues la propia clasificación autónoma obliga a que caigan bajo el art. 20 MC. El art. 20, en su ámbito, prevalece sobre cualquier otro artículo de MC OCDE⁴².

Sobre esta base puede concluirse, desde nuestro punto de vista, que *sensu contrario* las rentas clasificadas por el art. 20 MC procedentes de fuentes del Estado de formación se pueden gravar en este Estado⁴³, ya que no hay otro artículo por el que clasificarlas⁴⁴, Estado que las gravará conforme a su Derecho interno⁴⁵.

Ahora bien, si no responden al ámbito objetivo determinado autónomamente por el artículo, entonces habrá que acudir a la norma de reparto que corresponda⁴⁶. Ello siempre que haya CDI aplicable, pues puede ocurrir que el estudiante adquiera la residencia fiscal del Estado de formación y pago, no derivando la aplicabilidad de CDI alguno.

Para los casos en que el CDI sí resulte aplicable, el 2.º apartado del art. 20 MC ONU 1981, cuando el CDI contenga este apartado, ha limitado el gravamen de estas rentas al máximo gravable sobre un residente del Estado de formación⁴⁷.

2. Del Comentario 11 al artículo 15 MC

A) Profesores visitantes

a) Clase de renta

Al igual que el art. 20 MC OCDE señala que la renta es la percibida por el estudiante para su mantenimiento, estudios o formación, los concretos CDI indican que la renta del artículo sobre

⁴¹ Sobre la calificación autónoma v. nota 10.

⁴² «El art. 20 es una regla especial para los pagos percibidos por estudiantes y prácticas empresariales para cubrir su mantenimiento, educación y entrenamiento. Como tal, adquiere preeminencia sobre las restantes reglas del Convenio», cf. K. VOGEL, "Commentary to the art. 20", *op. cit.*, pág. 1057, párr. 8.

⁴³ La Introducción del MC OCDE veta la interpretación *sensu contrario* en su párr. 36, pero se refiere a la derivada de una *modificación* de un artículo o de un Comentario a un artículo. Esto es, de una modificación no puede derivarse que con la anterior redacción resultaban consecuencias diferentes a las de la redacción modificada, ya que muchas modificaciones sólo pretenden aclarar, y no cambiar, el sentido de los artículos o de los Comentarios.

⁴⁴ Lo expuesto supone una diferencia con la cláusula de profesores de los CDI, cuando esta cláusula resulte inaplicable por no cumplirse los requisitos exigidos, no puede entenderse *sensu contrario* que el Estado de la actividad pueda gravar la renta, sino que habrá que acudir al artículo respecto del cual es excepción el de profesores, el art. 15 MC, cuyas reglas serán las que determinen la asignación de renta. Esta idea la exponemos en el apdo. V. 2. A) a).

⁴⁵ VOGEL, SHANNON, DOERNBERG y K. VAN RAAD, respecto del MC EEUU 1981, que en este punto tiene la misma redacción que el MC OCDE, indican: «Si los pagos procedentes de fuentes situadas en el Estado de estudio son gravables o no en este Estado, sólo depende del Derecho interno de este Estado», cf. *United States Income Tax Treaties, op. cit.*, Part. II, Art. 20, pág. 22. Subraya DEL ARCO RUETE: «La importancia práctica de este artículo es reducida y, en todo caso, no obliga al Estado en que se encuentra el estudiante a eximir del impuesto las cantidades procedentes de fuentes situadas en el mismo Estado», *Doble imposición internacional y derecho tributario español, op. cit.*, pág. 108; en el mismo sentido indica DE LA VILLA GIL: «Las cantidades procedentes de fuentes situadas en el mismo (el de formación) no gozan de exención», cf., "Rentas de Trabajo", *op. cit.*, pág. 19.

⁴⁶ En el sentido expuesto en este apartado realizamos una variante sobre la opinión de VOGEL para quien «el art. 20 no se aplica a los pagos de fuentes en el Estado de permanencia. Estas últimas se gravan de acuerdo con la norma de reparto aplicable», cf. "Commentary to the art. 20", *op. cit.*, pág. 1059, párr. 16. Decimos que se trata de una variante porque coincidimos con VOGEL en que esas rentas se gravarán conforme al art. MC OCDE que corresponda, pero entendemos, además, que si el que corresponde es el propio art. 20 por tratarse de rentas autónomamente calificadas por este artículo, entonces no hay otro artículo del CDI por el que clasificarlas, en cuyo caso si es aplicable el art. 20 *sensu contrario*.

⁴⁷ El texto de apartado se ha transcrito en la nota 3.

profesores es la obtenida como consecuencia de sus actividades de enseñanza o investigación, la recibida *por tales servicios*. En algunos casos no realizan esta especificación y únicamente aluden a las 'remuneraciones percibidas'⁴⁸, con ello no amplía el ámbito de la excepción más allá del art. 15 MC, sino que admite incluir otras rentas clasificables por el art. 15, pero obtenidas por empleos distintos al de enseñar o investigar.

La restantes rentas que el profesor pueda percibir se clasificarán, como ocurre con los estudiantes del art. 20 MC, en el artículo del MC OCDE que corresponda a tales otras rentas.

b) Origen de las rentas

En la medida que el Com. 11 al art. 15 no realiza especificación alguna, las rentas clasificadas en los artículos de los CDI dedicados a profesores se refieren tanto a rentas pagadas por residentes del Estado visitado, como a rentas procedentes de su propio Estado, por ejemplo, cuando la universidad o centro de destino dependa de la de origen, siendo ésta última la pagadora del profesor visitante.

En cuanto este artículo de los CDI se configura como excepción al art. 15 MC, el supuesto cobra plena eficacia cuando el *pagador* de las rentas sea del Estado visitado, ya que, según el art. 15. 1, al poseer ese Estado los vínculos del pago y de la actividad, la renta se atribuiría primariamente a ese Estado.

De otra forma, si el pagador del profesor sólo pudiese ser del Estado de origen⁴⁹, se limitaría en gran medida la excepción en dos ámbitos. En primer lugar, porque respecto del art. 15 sólo sería eficaz a partir de los 183 días de estancia en el otro Estado. En segundo lugar, porque habitualmente el pagador será del Estado de visita, en cuanto es el que obtiene los servicios de la actividad del profesor.

Entendemos que, salvo especificación contraria del CDI, esta es la regla aplicable, si de un CDI ha de inferirse esa limitación, deberá estar concretada, en similitud a la precisión establecida por el art. 20 MC respecto de los estudiantes, cuyo texto reza «siempre que procedan de fuentes situadas fuera de este Estado»⁵⁰.

Entre los CDI celebrados por España, por ejemplo, no hay ninguno que contenga este carácter, tampoco hay nada en su redacción, ni en la del Com. 11 al art. 15, que permita establecer otra conclusión sino, al contrario, el sentido de los artículos denota que se alude básicamente a rentas percibidas de una institución del Estado de visita.

c) Límites temporales

La mayoría de los CDI establecen un límite temporal a la exclusión de gravamen en el estado visitado por el profesor. Este plazo, en general, suele ser de dos años, si bien puede haber variantes, o incluso no establecer límite temporal alguno⁵¹.

i. Cómputo del plazo

El plazo empieza a contarse el primer día que el profesor entra en el Estado visitado antes del comienzo del periodo de enseñanza. Las estancias anteriores preparatorias de la visita, firma del contrato, conocimiento del lugar, habilitación del lugar donde vivir, etc., no afectan al plazo de la exención⁵².

⁴⁸ Este es el caso, por ejemplo, del CDI España-Bélgica y España-URSS (aplicable a las ex Repúblicas, excepto Rusia).

⁴⁹ En el cuadro sinóptico realizado por PROKISCH sobre los CDI alemanes, se observa que en aproximadamente la mitad de ellos el artículo relativo a profesores se limita a rentas obtenidas fuera del Estado visitado, *cf.* R. PROKISCH, "Commentary to the Article 15", *op. cit.*, págs. 934-943.

⁵⁰ BAKER subraya que la redacción estándar del artículo de profesores, a diferencia del de estudiantes, no exige que la renta proceda de fuentes situadas fuera del Estado visitado, *cf.* *Double Taxation and International Tax Law*, *op. cit.*, pág. 345.

⁵¹ Entre los CDI celebrados por España el único que no establece límite temporal es el CDI con Hungría.

⁵² La noción expuesta ha sido hecha respecto del MC EEUU por K. VOGEL, H. A. SHANNON, R. L. DOERNBERG y K. VAN RAAD, *United States Income Tax Treaties*, *op. cit.*, Part II, Art. 15, pág. 73; pero la consideramos extensible a los CDI basados en el MC OCDE.

Por otra parte, el plazo se refiere a la duración de la estancia en el Estado visitado, no a los días concretos de ejercicio de la enseñanza⁵³. Nada se dice sobre las salidas del Estado de visita por el profesor para considerar que a su vuelta se reinicie un nuevo plazo. Podría establecerse un baremo temporal, por ejemplo, cuando superen un año⁵⁴. Pero también podría estarse al caso concreto, valorando la causa de las interrupciones, la previsión inicial de las mismas, y su proporción temporal en relación con el tiempo de estancia en el Estado visitado⁵⁵.

ii. Exceso en el plazo

Sobre el límite establecido en los CDI surge la cuestión de si una vez traspasado el plazo de tiempo, esto es, si la estancia en el Estado de visita se prolonga durante más tiempo, el profesor es gravado sólo por el exceso de tiempo, o por todo el tiempo de permanencia incluidos los dos primeros años.

Este tema tiene dos variantes, en primer lugar, cuando se pueda conocer a priori que el plazo va a ser superior, por ejemplo, porque el contrato o el acuerdo de intercambio así lo concretan. En segundo lugar, cuando previendo que va a ser o que puede ser inferior, acaba siendo superior.

PROKISCH señala que en el primer caso el artículo de profesores no se aplica⁵⁶, incluso cuando de la actividad resulte una permanencia final inferior a la pensada. En el segundo caso, en Alemania se ha mantenido la exención de los dos primeros años y gravado el tiempo siguiente conforme a las reglas generales, a condición de reciprocidad. Las autoridades fiscales alemanas consideraron que ese era el objeto y fin del tratado. No obstante, ha habido resoluciones posteriores que han determinado que debía gravarse la remuneración del profesor desde el principio. Para el autor citado, esta opinión puede producir graves consecuencias, culturales y económicas, que deberían ser evitadas, inclinándose por la primera interpretación. Propone que el profesor interrumpa su estancia temporalmente, regresando a su Estado de origen, para después volver al otro. Ahora bien, esta interrupción debe tener un plazo mínimo, estimado en seis meses, para que realmente pueda entenderse que se reinicia el plazo⁵⁷.

Nuestra opinión sólo coincide en parte con las anteriormente expuestas, en primer lugar, porque consideramos una discriminación injustificada distinguir entre aquéllos casos en que se conoce previamente la mayor duración de la estancia y los que no, sobre todo, cuando a pesar de un cálculo inicial superior al plazo, resulta una estancia inferior. En segundo lugar, porque vemos dos fundamentos en el artículo de profesores, por un lado, el intercambio cultural, por otro, se trata de personas que van a permanecer durante un tiempo concreto en el otro Estado para después volver a su Estado de origen, de forma similar a lo que ocurre con los estudiantes del art. 20 MC⁵⁸. Si un profesor no vuelve a su Estado de origen en un tiempo razonable hay una limitación del intercambio cultural previsto.

Así, la cuestión consiste en determinar si la estancia del profesor en el otro Estado es con vocación de permanencia o no. Cuando la estancia sea claramente temporal, por tratarse de un

⁵³ Cf. R. PROKISCH, "Commentary to the Article 15", *op. cit.*, pág. 949, párr. 99a.

⁵⁴ Este es el plazo marcado por el IRS, cf. R. PROKISCH, "Commentary to the Article 15", *op. cit.*, pág. 950, párr. 99c. Las autoridades alemanas han fijado una interrupción de seis meses, v. *ibidem*.

⁵⁵ BAKER relata una resolución de un Tribunal de Sudáfrica en la que se plantea esta cuestión: «El contribuyente, un residente alemán, aceptó un contrato de prueba de tres años en 1983. Él, en realidad, estuvo hasta 1987, sin embargo, sus períodos de ausencia de la República fueron tales que no estuvo físicamente presente por 730 días (dos años). Su solicitud de exención fue rechazada; la residencia no requería presencia física, y el Tribunal tuvo en cuenta el hecho de que su contrato inicial era para tres años», cf. P. BAKER, *Double Taxation and International Tax Law*, *op. cit.*, pág. 345.

⁵⁶ Opinión compartida por K. VOGEL, H. A. SHANNON, R. L. DOERNBERG y K. VAN RAAD, quienes señalan respecto del MC EEUU: «Si un profesor o catedrático permanece más tiempo del periodo marcado, la aplicabilidad de la exención depende de la intención del profesor: la exención se aplicará en tanto la intención inicial del profesor fuese volver al Estado de residencia dentro del periodo aplicable; de otra forma la exención no se aplica», cf. *United States Income Tax Treaties*, *op. cit.*, Part II, Art. 15, pág. 73.

⁵⁷ Cf. R. PROKISCH, "Commentary to the Article 15", *op. cit.*, págs. 949-950, párrs. 99a-99c. Algunos CDI, como por ejemplo el celebrado entre España e Irlanda, para evitar esta última situación descrita, señalan que la exención sólo se concederá una vez por persona.

⁵⁸ El art. 20 MC OCDE deviene en inaplicable si una vez terminado el período de formación el estudiante permanece en ese Estado, cuya similitud con el sistema MC EEUU sobre la exclusión de la cláusula de reserva comentamos en la nota 69.

proyecto de intercambio, una investigación concreta, la puesta en marcha de un centro educativo, etc., el profesor debe tener derecho a la exclusión de gravamen en el otro Estado por el tiempo marcado en el CDI, aun cuando se sepa desde un principio que la estancia va a ser superior.

Pero si la estancia de un profesor adquiere permanencia, no se cumplen los fines del art. 20, el profesor debería devolver las rentas no gravadas en el Estado de la actividad (ahora de residencia permanente)⁵⁹. Ello generaría, no obstante, un problema de doble imposición respecto de las rentas que conforme a la cláusula de profesores no fueron gravadas en el Estado visitado pero sí lo fueron en el Estado de origen, gravamen que deberá ser devuelto por el de origen si pasado el plazo tributan retroactivamente en el de visita.

En el sentido expuesto compartimos la opinión de las autoridades fiscales alemanas y de PROKISCH de tener en cuenta el espíritu y fin del tratado, pero las consideramos extensibles a los casos en que, aun sabiendo desde el principio que la estancia va a superar el plazo marcado en el CDI, se conozca también la temporalidad de la visita, eso sí, sólo para el tiempo marcado en el artículo del CDI.

d) Límites económicos

Pudiera ocurrir que los CDI establecieran límites económicos a la exclusión de gravamen en el Estado de la actividad de enseñanza o investigación, sin embargo, este límite es más propio de las rentas percibidas por estudiantes en prácticas remuneradas. No hay ningún CDI entre los celebrados por España, ni entre los celebrados, por ejemplo, por Alemania, que establezca tal clase de límite.

e) Exclusiones

Algunos CDI establecen una exclusión objetiva en el artículo sobre profesores, relativa a las remuneraciones que un investigador pueda percibir por la participación en proyectos cuyo fin no sea el interés general sino el beneficio privado de personas concretas. Este caso queda fuera de la excepción del artículo del CDI relativo a profesores, clasificándose, por tanto, en el artículo del CDI que corresponda según la relación con el centro investigador.

B) *Estudiantes en prácticas remuneradas*

a) Ubicación sistemática de su tratamiento

Los estudiantes pueden percibir dos tipos de remuneraciones, unas derivadas de sus prácticas cuanto éstas sean remuneradas, y otras procedentes de cualquier otro trabajo que realice durante la estancia en el país de estudio.

Los comentarios de la obra de VOGEL distinguen la *clasificación* de ambas actividades al comentarlas en el art. 15 MC⁶⁰, y reiterar el comentario a las segundas (otros tipos de trabajos) en el art. 20 MC, siguiendo en estas últimas un cierto paralelismo con el art. 20. 2 MC ONU 1981⁶¹. De donde podría concluirse que, para VOGEL, en la práctica de los CDI las remuneraciones derivadas de otros tipos de empleo se clasificarían en la cláusula de estudiantes del art. 20 MC, en tanto que las derivadas de prácticas remuneradas lo harían en la cláusula de estudiantes remunerados.

⁵⁹ Aun así ha habido resoluciones que han mantenido la exención de profesores que se han quedado a vivir después del período de enseñanza, pero dedicándose a otras actividades. BAKER resalta la siguiente resolución del Tribunal Supremo de Canadá: «El contribuyente era un residente de Estados Unidos que fue a enseñar a Canadá por un período exacto de dos años; después de los dos años, sin embargo, permaneció en Canadá donde tomó un empleo totalmente diferente a la enseñanza. La Hacienda canadiense argumentó que había perdido su exención al permanecer en Canadá por más tiempo de los dos años. El Tribunal Supremo sostuvo que los dos años habían sido dedicados a la enseñanza, que no había enseñado durante más de dos años, permaneciendo para realizar otras actividades que no alteraban la exención», cf. P. BAKER, *Double Taxation and International Tax Law*, op. cit., págs. 345-346.

⁶⁰ Cf. R. PROKISCH, "Commentary to the Article 15", op. cit., págs. 951-952, párrs. 105-106.

⁶¹ K. VOGEL, "Commentary to the art. 20", op. cit., pág. 1066, párr. 27.

Desde un punto de vista lógico esta clasificación no parece tener sentido, pues sería más razonable otorgar mayor afinidad con el art. 20 MC a las prácticas remuneradas que a las remuneraciones de otros tipos de trabajos, y no al contrario, según podrían desprenderse la ubicación sistemática de VOGEL. De hecho, el propio texto del art. 20 MC incluye a los estudiantes en prácticas, eso sí, sin remunerar.

A nuestro juicio la ubicación de VOGEL hay que explicarla por el hecho de que el apdo. 2 del art. 20 MC ONU 1981 se refiere a estudiantes remunerados, aunque se trate de rentas de distinto tipo a las del art. 20 MC OCDE. Por ello, VOGEL, siguiendo esa referencia, comenta la cuestión de las remuneraciones de estudiantes por trabajos que no sean prácticas en el art. 20 (a diferencia de las prácticas remuneradas, cuya referencia está en el Com. 11 al art. 15)⁶². De donde no se puede concluir que cuando un CDI no incluya cláusula expresa sobre estudiantes remunerados, las rentas de empleo, de prácticas o no, puedan clasificarse por el artículo 20 MC sobre estudiantes.

Si cuando no exista previsión expresa del CDI concreto, las remuneraciones de prácticas u otro tipo de trabajos deberían clasificarse por el art. 15 MC OCDE, es porque ambas responden al supuesto del Com. 11 al art. 15 MC OCDE. Por ello, una vez distinguidas las rentas del Com. 11 al art. 15 frente a las del art. 20 MC OCDE, el estudio de las remuneraciones obtenidas por estudiantes que trabajan corresponde al ámbito del Com. 11 al art. 15 MC OCDE y no al del art. 20 MC OCDE.

b) Origen de las rentas

Las rentas percibidas por los estudiantes remunerados, a diferencia de los estudiantes del art. 20 MC (referente a rentas de fuentes situadas fuera del Estado de formación), pueden proceder de fuentes situadas en el Estado de la práctica. De hecho, al igual que en el caso de profesores, ésta será la opción predominante. En ambos casos, tanto si proceden del Estado de formación, como de otro Estado (el de origen o un tercer Estado), resulta aplicable el artículo de estudiantes en prácticas remuneradas.

Si hubiera de entenderse que el artículo sólo es aplicable para las remuneraciones de fuentes exteriores al Estado de la práctica, la cláusula debería señalarlo expresamente, al igual que expusimos para las remuneraciones de profesores respecto de la cláusula de profesores⁶³.

c) Puntualizaciones establecidas en los CDI

Los CDI concretos contienen variadas redacciones en relación con las remuneraciones de estudiantes. Los hay que admiten remuneraciones por cualquier tipo de empleo, otros admiten cualquier empleo pero cuando la remuneración sirva para financiar la estancia o formación, otros sólo admiten los relacionados directamente con la formación, otros, en fin, siguen la redacción del art. 20. 2 MC ONU⁶⁴.

Los CDI que admiten cualquier empleo, siempre que sirva a financiar la formación, tienen dos contenidos, y algunos CDI así lo especifican, referente uno a la actividad y el otro al destino de la renta cuando la actividad sea distinta de las prácticas. Cualquier renta derivada de un empleo cuyo fin formativo esté conectado con los estudios del sujeto quedaría comprendida en la cláusula. Ahora bien, cuando el empleo sea de otro tipo, sólo se clasificaría en la cláusula aquella renta cuyo fin sea pagarse los estudios o la manutención.

Hay CDI que establecen límites temporales o límites económicos a la remuneración excluida de gravamen en el Estado de formación⁶⁵.

⁶² Señala VOGEL: «Siguiendo la idea básica (aunque no los detalles) del art. 20. 2 MC ONU, casi la mitad de los CDI alemanes garantizan también la exención fiscal, por un período limitado normalmente a no más de tres años, sobre las remuneraciones percibidas de un empleo ejercido en el Estado de permanencia por estudiantes o en prácticas empresariales, usadas como complemento sobre los recursos disponibles para su mantenimiento, educación o entrenamiento», *cf.* "Commentary to the art. 20", *op. cit.*, pág. 1066, párr. 27.

⁶³ V. nota 50.

⁶⁴ Puede verse la clasificación de los CDI españoles conforme a estas variantes en el apdo. IX. 2. C) b) iii.

⁶⁵ Los casos de los CDI españoles pueden verse en el apdo. IX. 2. C) b).

También, al igual que en el caso de profesores, algunos CDI excluyen las remuneraciones por prácticas cuando éstas sirvan únicamente al interés particular de alguna persona o personas.

V. PUNTOS DE CONEXIÓN

1. Del artículo 20 MC

A) Tratado aplicable

a) Frente al Estado de origen del estudiante

El CDI aplicable en el art. 20 MC es el celebrado entre el Estado de residencia del estudiante y el Estado de formación, puede ocurrir, sin embargo, que el estudiante adquiera la residencia fiscal del Estado de formación debido a la permanencia en ese Estado durante el desarrollo de sus estudios.

La adquisición de la residencia fiscal del Estado de formación no impide la aplicación del art. 20 MC entre el Estado de origen y el de formación, siempre que la nueva residencia venga originada por razones de la formación, pues el texto del art. 20 MC señala 'que sea o *haya sido inmediatamente antes de llegar* a un Estado contratante residente del otro Estado contratante'⁶⁶. En este sentido, a los únicos efectos del art. 20, dejan de aplicarse las reglas del art. 4 MC⁶⁷.

Incluso puede ocurrir que, conforme al Derecho interno de ambos Estados, el estudiante posea la residencia fiscal de los dos Estados, sin que sea necesario, a los efectos del art. 20 MC, dilucidar cuál de las dos residencias prevalece mediante la aplicación de las reglas del art. 4. 2 MC⁶⁸. Ahora bien, si una vez terminada la formación causante del desplazamiento del estudiante, éste desea permanecer en el otro Estado, entonces el art. 20 MC deja de ser aplicable⁶⁹. Pero, ¿qué ocurre con la renta ya excluida de gravamen? VOGEL, sobre la base de varias resoluciones, parece señalar que el estudiante no debe devolver las rentas no gravadas, pero perderá el derecho en adelante, opinión que compartimos⁷⁰.

b) Frente a un tercer Estado. Modificación de 1977

i. Situación actual

El art. 20 MC OCDE ha sufrido desde su redacción en 1963 una única innovación realizada en 1977. Esta enmienda sólo supuso la inclusión del adverbio 'inmediatamente' en la expresión 'o haya sido *inmediatamente* antes de llegar... residente del otro Estado contratante'⁷¹. El Com. 2 al art. 20 MC señala que con esta modificación se pretende que el tratado aplicable sea el del Estado

⁶⁶ Cf. J. DE ARESPOCHAGA, *Planificación Fiscal Internacional*, op. cit., pág. 355.

⁶⁷ Cf. K. VOGEL, "Commentary to the art. 20", op. cit., pág. 1058, párrs. 12 y 14.

⁶⁸ Cf. K. VOGEL, "Commentary to the art. 20", op. cit., pág. 1058, párr. 12; J. MALHERBE, *Droit Fiscal International*, Larcier, Bruxelles, 1994, pág. 388. En este caso, cuando el estudiante posea ambas residencias conforme al Derecho interno de cada Estado, ocurre algo similar a un tipo de cláusula de profesores que, para su aplicabilidad, exigen al profesor conservar la residencia de su Estado de origen, aun cuando hubieran adquirido también la del Estado visitado, esta cuestión la comentamos en apdo. V. 2. A) a) i.

⁶⁹ En la cláusula de reserva del MC EEUU se distinguen dos tipos de excepciones a la misma. A nuestro juicio, el fundamento de la distinción consiste en que las excepciones del art. 1. 5. b MC EEUU 1996 se basan en la estancia temporal del sujeto en EEUU. Pues bien, uno de los artículos excepcionados por el 1. 5. b de esa cláusula es el art. 20 MC EEUU sobre estudiantes, excepción que decae cuando el estudiante adquiera la residencia permanente en EEUU. La regla indicada en el texto principal respecto del art. 20 MC OCDE coincide, a nuestro juicio, con la distinción de las excepciones a la cláusula de reserva del MC EEUU. Esta cláusula la tratamos en el apdo. VII. 1. C).

⁷⁰ Cf. K. VOGEL, "Commentary to the art. 20", op. cit., pág. 1058, párr. 12.

⁷¹ Cf. Histórico del art. 20 MC OCDE.



cuya residencia posea el estudiante en el momento de comenzar su estancia en el Estado de la formación. La consecuencia es que si un estudiante pierde la residencia fiscal de su Estado de origen con anterioridad a su traslado al Estado de formación, el CDI aplicable será el del nuevo Estado de residencia, el 'tercer Estado'⁷².

Tendríamos, por tanto, una situación triangular. Por un lado, el Estado de origen del estudiante (probable financiador de la formación), por otro, el de residencia del estudiante, y por otro, el de actividad (Estado de la formación).

Esta nueva situación no producirá que el Estado de formación pueda tener asignado gravamen, pues como la renta a que se refiere el art. 20 MC es toda aquella cuyo origen proceda de fuentes situadas fuera del Estado de formación, la aplicación del CDI que pueda existir entre el nuevo Estado de residencia y el Estado de formación impide el gravamen de la renta en este Estado. Hasta aquí compartimos la opinión de VOGEL respecto a la aplicabilidad del tratado entre el último Estado de residencia y el Estado de formación⁷³, sin embargo, a diferencia del profesor, creemos que ello no soluciona por sí sólo cualquier problema de imposición que pueda surgir en esta relación triangular.

La cuestión ahora estaría entre el último Estado de residencia y el Estado del pago de la formación (probablemente el de origen del estudiante). Desde nuestro punto de vista no sería aplicable el art. 20 del CDI entre estos Estados, pues sólo rige el art. 20 entre el Estado de residencia y el de formación. Tampoco resultaría aplicable el art. 15 en cuanto no se trata de rentas de trabajo, por lo que debería acudir al art. 21 relativo a otras rentas, cuyo texto atribuye el gravamen al Estado de residencia⁷⁴. Esta situación generaría un resultado injusto si una renta, seguramente exenta en el Estado de origen y excluida de gravamen en el de formación, fuera gravada en un Estado de residencia cuya relación con el sujeto es provisional.

El problema de que el Estado de residencia no tenga en cuenta las ventajas fiscales concedidas por el Estado de la fuente ha sido estudiado por los Comentarios 72-78 al art. 23 MC OCDE⁷⁵, mediante la denominada 'deducción de impuestos no pagados', o cláusula de impuestos no pagados⁷⁶. «Estas disposiciones tienen por objeto permitir a los no residentes la *imputación* del impuesto extranjero 'ahorrado' en virtud de medidas incentivas fiscales en el país de la fuente, o de hacer que estos impuestos sean tenidos en cuenta para la aplicación de ciertas condiciones que permitan adaptar los sistemas de *exención*»⁷⁷. Mediante este sistema se procura que el Estado de residencia no anule los beneficios e incentivos concedidos por el de la fuente, así, en nuestro caso, un Estado de residencia temporal, cuyo CDI con el de la fuente posea esta cláusula, deduciría las ayudas al estudio pagadas por un Estado fuente aun cuando éste no las grave.

Las rentas a que se refiere la 'cláusula de impuestos no pagados' son generalmente las relativas a inversiones industriales o empresariales, sin embargo, salvo especificaciones concretas⁷⁸,

⁷² El Com. 2 al art. 20 MC OCDE denomina a este Estado como el tercer Estado, pues estaríamos ante una especie de Estado de residencia interpuesto. Sin embargo, propiamente el tercer Estado sería el Estado del pago, pues el CDI aplicable conforme al art. 20 sería el celebrado entre el Estado de residencia (interpuesto) y el de la formación, siendo el del pago un tercer Estado en esta relación. ARESPOCHAGA señala que: «Si en cualquier momento intermedio ha sido, por cualquier circunstancia, residente de un tercer Estado, el art. 20 no puede ser aplicado ni el estudiante acogerse a sus beneficios», cf. J. DE ARESPOCHAGA, *Planificación Fiscal Internacional*, op. cit., pág. 355. Opinión que no compartimos, pues entendemos que el estudiante puede acogerse al CDI de su nuevo Estado de residencia.

⁷³ Cf. K. VOGEL, "Commentary to the art. 20", op. cit., págs. 1058-1059, párr. 14.

⁷⁴ BAKER relata un supuesto similar al descrito: «Un estudiante alemán recibe una beca escolar de la Comunidad Europea para estudiar en Bélgica; el estudiante tenía su residencia fiscal en Holanda (y era un residente holandés a los efectos del CDI aplicable). El tratado belga-neerlandés contenía una norma similar (pero no idéntica) al art. 20. La cuestión surgida era si el estudiante podía ser gravado en Holanda. El tribunal sostuvo que el art. 20 únicamente evitaba el gravamen de la beca en Bélgica, sin atribuir el gravamen a ningún Estado. El tribunal acabó determinando que Holanda podía gravar al estudiante conforme al art. 21 (otras rentas)», cf. P. BAKER, *Double Taxation and International Tax Law*, op. cit., pág. 342.

⁷⁵ Los Coms. 72-78 al art. 23 MC han sido modificados en la reforma del MC OCDE 2000 sobre la base del Informe "Les Crédits d'Impôt Fictif. Un réexamen de la question", adoptado por el Consejo de la OCDE el 23 de octubre de 1997.

⁷⁶ Traducción adoptada respecto de la expresión francesa 'crédits d'impôt fictifs', cuya expresión inglesa es 'tax sparing'.

⁷⁷ Cf. Com. 73 MC OCDE 2000.

⁷⁸ En el caso de España, por ejemplo, el art. 23. 1. iii del CDI España-Argentina, se limita a los beneficios de carácter industrial, en tanto que el art. 25. 4 del CDI con la India deja abiertos los beneficios susceptibles de ampararse en esta cláusula.

entendemos que unas sumas destinadas a la formación educativa de una persona contienen el mismo espíritu, en cuanto suponen una inversión en esa persona, en capital humano. Si un estudiante viaja a otro Estado para mejorar su formación y aprender técnicas nuevas que llevará a su Estado de origen, y para ello este Estado o sus instituciones constituyen becas exentas de impuestos, es equivalente a si este Estado deja exentas o subvenciona inversiones de empresas que poseen esas técnicas, en ambos casos se promueve el desarrollo de un Estado.

Como señala el Informe "Les Crédits d'Impôt Fictif. Un réexamen de la question": «Las categorías de rentas cubiertas por las deducciones de impuestos ficticios (no pagados) varían según los convenios fiscales. Suelen hacer referencia a las disposiciones pertinentes de la legislación del país de la fuente. En general, el alcance de la disposición en materia de deducción de impuestos ficticios está limitado a las rentas que se benefician de iniciativas fiscales destinadas a estimular el desarrollo económico en el país de acogida (de las inversiones)»⁷⁹.

En cualquier caso, siempre se podrá acudir al art. 24 MC OCDE, sobre no discriminación, o al art. 25 MC OCDE sobre procedimiento amistoso⁸⁰.

ii. Propuesta de modificación

El art. 20 MC OCDE únicamente determina que el Estado de formación no puede gravar las rentas en él clasificadas, sin concretar qué Estado puede gravarlas, dejando abierto el problema cuando el financiador de la formación del estudiante sea de un tercer Estado. Teniendo en cuenta, además, que *sensu contrario* el Estado de formación sí puede gravar las sumas clasificadas por el art. 20 cuyo origen sea ese Estado⁸¹, entendemos que una solución al problema triangular que pueda generarse sería atribuir el gravamen en exclusiva al Estado fuente de las mismas.

De esta forma regiría el art. 20 del CDI que pueda haber entre el Estado de origen (probable Estado fuente) y el Estado de residencia interpuesto, atribuyendo el gravamen al primero. El de formación podría seguir gravando las rentas cuyo origen sea ese Estado pues se mantendría la referencia a fuentes externas a este Estado.

El resultado en la mayoría de los supuestos sería idéntico al actual, pero evitaría los problemas descritos, también cuando un Estado tercero, sin relación alguna con el estudiante, fuese el financiador de su formación.

La redacción propuesta consistiría únicamente en añadir una frase al final del art. 20 MC con la siguiente redacción: «éstas rentas sólo podrán gravarse en el Estado del que procedan»⁸².

B) Asignación de la renta

El art. 20 MC OCDE determina que las rentas en él clasificadas *no pueden gravarse* en el Estado de permanencia del estudiante para su formación, siempre que procedan de fuentes exte-

⁷⁹ Cf. el Informe OCDE, OCDE, "Les Crédits d'Impôt Fictif. Un réexamen de la question", Informe aprobado por el Comité de Asuntos fiscales el 23 de octubre de 1997, pág. 29.

⁸⁰ Sobre este procedimiento existe numerosa bibliografía, a título de ejemplo podemos destacar IFA, *XXXV Congrès International de Droit Financier et Fiscal. Tramitación y práctica de los procedimientos amistosos*, dirigido por: K. KOCH, de la serie: Cahiers de Droit Fiscal International, vol. LXVIa, dirigida por: IFA, Kluwer, Deventer, 1981, en particular el informe de J. M. DE LA VILLA GIL, ídem, págs. 235-248; M. P. BRICKER, "Arbitration Procedures in Tax Treaties", en *Intertax*, n.º 3, vol. 26, 1998, págs. 97-108.

⁸¹ Esta idea se ha explicado en el apdo. IV. 1. B) b).

⁸² Esta redacción no sería conveniente en el caso de los CDI con EEUU, pues como este Estado aplica a los estudiantes la cláusula de reserva sobre la base del criterio de la ciudadanía, generaría un problema respecto del método de evitar la doble imposición (EEUU sólo aplica el de imputación) sobre las rentas del estudiante que, conforme a esta nueva redacción, se atribuirían en exclusiva al otro Estado pero que EEUU podría tener en cuenta sobre la base de la ciudadanía. La solución sería aceptar esta asignación de gravamen pero trasladar la exclusión del art. 20 a la cláusula de reserva al art. 1. 5. a, en lugar de la exclusión actual que es por el art. 1. 5. b MC EEUU 1996, así la exclusión del art. 20 MC EEUU sería completa (como es ahora la del art. 18. 2 MC EEUU). La cláusula de reserva del MC EEUU la comentamos en el apdo. VII. 1. C).

riores a este Estado, no afectando «al gravamen en el Estado en que tales pagos puedan surgir»⁸³, sea cual fuere este Estado.

C) *Tipología normativa del artículo 20 MC*

En la medida que el art. 20 MC OCDE no permite gravar las rentas en el Estado de formación, y no determina a qué Estado atribuye el gravamen, constituye una peculiar redacción dentro del MC OCDE.

La redacción habitual de las normas de reparto⁸⁴ puede ser de dos maneras, por un lado, 'el otro Estado podrá' para las abiertas, que asignan la tributación primaria al Estado de la fuente, y cuya consecuencia legal se completa con la adopción por el Estado de residencia de uno de los dos métodos del art. 23 MC OCDE. Por otro lado, 'sólo pueden gravarse en' para las cerradas, que atribuyen el gravamen en exclusiva al Estado de residencia o al de la fuente, esto es, concretan la consecuencia jurídica de que el otro Estado parte tiene que dejar la renta exenta (el de residencia si el gravamen se atribuye en exclusiva al de la fuente) o no sujeta (el de la fuente si el gravamen se atribuye en exclusiva al de residencia)⁸⁵. El art. 20 MC OCDE en lugar de utilizar alguna de las expresiones anteriores, emplea la de 'no pueden gravarse en', con lo cual *no* atribuye el gravamen, sino que únicamente excluye del mismo al Estado de la formación⁸⁶.

Desde nuestro punto de vista, se pueden extraer cuatro conclusiones de esta redacción.

En primer lugar, la consecuencia jurídica para el Estado de formación es similar a si estuviéramos ante una norma de reparto cerrada que atribuyera el gravamen en exclusiva al Estado de residencia: impedirle tener en cuenta las rentas clasificadas por el art. 20 MC, esto es, las que procedan de fuentes situadas fuera de este Estado, el de formación.

Hay una segunda consecuencia para el Estado de formación, si la norma establece que este Estado no puede gravar rentas procedentes de fuentes situadas fuera de este Estado, al tratarse de rentas ya clasificadas por el art. 20 MC, y no por ningún otro artículo del MC, *sensu contrario* sí puede gravar las rentas entregadas a estudiantes para la formación en su propio Estado⁸⁷. Por consiguiente, el art. 20 sí constituye norma de reparto para las rentas en él clasificadas que procedan del Estado de formación. Renta que sería atribuida primariamente a este Estado, pudiendo ser gravadas por el Estado de residencia pero evitando la doble imposición mediante uno de los métodos del art. 23 MC.

En tercer lugar, no se refiere únicamente a rentas provenientes del Estado de residencia del Estudiante, sino a cualquier renta percibida por el sujeto cualquiera que sea su origen (terceros Estados), siempre que sea de fuentes situadas fuera del Estado de la formación.

En cuarto lugar, no determina qué Estado puede gravar la renta excluida de gravamen en el de formación. Como puede ocurrir que el Estado financiador de la formación no sea el Estado de residencia del Estudiante, ni el de la formación, sino un Estado del pago tercero, se generará una situación triangular que hemos analizado en un apartado anterior y que debería solucionarse, enten-

⁸³ Cf. K. VOGEL, "Commentary to the art. 20", *op. cit.*, pág. 1057, párr. 6; J. M. TOVILLAS MORÁN, *Estudio del Modelo de Convenio sobre Renta y Patrimonio*, *op. cit.*, pág. 169.

⁸⁴ Esta categoría normativa se definió en la nota 5.

⁸⁵ Sobre la noción de normas jurídicas completas (cerradas) e incompletas (abiertas) v. K. LARENZ, *Metodología de la ciencia del Derecho*, traducido por M. RODRIGUEZ MOLINERO, Ariel, Barcelona, 1994, pág. 241 y sigs. VOGEL lo ha explicado así: «Las normas de reparto con consecuencia jurídica completa ("sólo podrá gravarse en") conducen *siempre* a la *exención*, aquellas con consecuencia jurídica no definitiva ("podrá gravarse" sin "sólo") conducen a la aplicación del art. 23», cf. K. VOGEL, "Il diritto tributario internazionale", *op. cit.*, pág. 721. V. también G. GEST y G. TIXIER, *Droit Fiscal International*, *op. cit.*, pág. 144.

⁸⁶ Cf. P. BAKER, *Double Taxation and International Tax Law*, *op. cit.*, pág. 342; J. DE ARESPOCHAGA, *Planificación Fiscal Internacional*, *op. cit.*, pág. 354; J. M. DE LA VILLA GIL, *Convenios Fiscales de Doble Imposición*, *op. cit.*, pág. 349. En contra, FARRÉ ESPAÑOL, para quien: «La potestad tributaria se concede con carácter exclusivo al Estado del cual proceden las rentas», cf. *La doble imposición: modelo OCDE 1992*, *op. cit.*, pág. 190. En nuestra opinión es cierto que este Estado no ve limitado el gravamen sobre tales rentas, pero esta afirmación no equivale a decir que el MC OCDE le atribuya el gravamen.

⁸⁷ Esta cuestión se ha comentado en el apdo. IV. 1. B) b).

demos, mediante la adición en el artículo de una expresión que atribuyera el gravamen en exclusiva al Estado del que procedan las rentas⁸⁸.

D) *Doble no tributación de estudiantes*

Como el artículo de estudiantes se sigue aplicando aun cuando el estudiante pierda la residencia que tuviera conforme al Derecho interno de su Estado de origen⁸⁹, cuando el estudiante pase a ser un no residente de su Estado de origen el único criterio de sujeción de este Estado sobre la renta será el del pago (pues el artículo de estudiantes se refiere a rentas obtenidas fuera del Estado de formación). Si la normativa interna del Estado de origen de las rentas *no considera sujetas* esta clase de rentas por el sólo criterio del pago, el estudiante resultará no gravado en ambos Estados, en uno por aplicación del CDI, y en el otro por haber perdido la residencia.

2. Del Comentario 11 al artículo 15 MC

A) *Profesores visitantes*

a) Residencia del profesor

La redacción del artículo de los CDI dedicado a los profesores suele ser similar a la del artículo 20 MC OCDE sobre estudiantes, esto es, admite que el profesor pueda tener la residencia tanto de su Estado de origen como que adquiera la del estado de visita. Así, muchos CDI se redactan con la frase: «Una persona física *que sea o haya sido* residente de un Estado contratante inmediatamente antes de desplazarse al otro Estado contratante...». Algunos CDI, sin embargo, requieren que el profesor conserve la residencia de su Estado de origen, si adquiere la residencia fiscal del Estado de visita y pierde la de su Estado de origen, el artículo resulta inaplicable⁹⁰.

Cuando el profesor pierda la residencia de su Estado de origen, no se podrá entender automáticamente que el Estado de la actividad puede gravar la renta sino que, como deviene inaplicable el artículo de profesores, y este es una excepción al art. 15 MC, se tratará de una situación prevista por el art. 15 MC, que será el aplicable⁹¹.

i. Doble residencia

En opinión de PROKISCH las normas que rigen la determinación de la residencia en el artículo de profesores son únicamente las internas de cada Estado parte, a las que remite el art. 4. 1 MC, sin entrar en juego la reglas del art. 4. 2 MC para resolver la residencia en caso de duda. Ello aun cuando la cláusula de profesores no utilice la redacción del artículo de estudiantes, sino también en el caso de que exija al profesor conservar la de su Estado de origen.

Subraya este autor: «Las reglas para dirimir la residencia rigen los casos en que es necesario determinar la aplicación de los arts. 6 a 22, cuál de los dos Estados contratantes es el de residencia y cuál no. Aquí, por el contrario, un residente está regularmente establecido en el Estado de visita de forma añadida a la residencia en su Estado de origen; el artículo de profesores lo requiere. Así una doble residencia en el contexto del artículo de profesores es, en principio, inocua, incluso si la respectiva regla para dirimir indicara un cambio en la residencia conforme al tratado»⁹².

⁸⁸ V. apdo. V. 1. A) b) iii.

⁸⁹ V. apdo. V. 1. A) b) ii.

⁹⁰ Cf. J. MALHERBE, *Droit Fiscal International, op. cit.*, pág. 366. En el caso de España únicamente los CDI con Bélgica, Dinamarca, Filipinas, Grecia, Italia y la URSS (aplicable a las ex Repúblicas, excepto Rusia) exigen que el profesor conserve la residencia del Estado de origen.

⁹¹ Esta situación está conectada con la que tratamos respecto de los estudiantes del art. 20 MC. La solución que ahí expusimos era distinta porque el art. 20 MC no es una excepción a otro artículo, como el de profesores, sino que clasifica renta de forma autónoma, sobre esta apreciación v. apdo. IV. 1. B) b), y apdo. V. 1. A).

⁹² Cf. R. PROKISCH, "Commentary to the Article 15", *op. cit.*, pág. 948, párrs. 98b-98c.



La opinión expuesta, si bien es difícilmente consolidable con el hecho de que las reglas del art. 4. 2 MC son operativas en cada CDI que las incorporan, es la única que puede dar sentido a aquellos CDI que exigen al profesor conservar la residencia de su Estado de origen para aplicarle el artículo. Ya que en cuanto adquirieran la residencia del Estado de destino conforme al art. 4. 2 del respectivo CDI, dejaría de serles aplicable la cláusula de profesores, aun cuando mantuvieran la residencia de su Estado de origen conforme a la normativa de este Estado, y parece poco probable mantener la residencia del Estado de origen cuando estamos ante una cláusula pensada para estancias de dos años.

ii. Doble no tributación de los profesores

Cuando el artículo de profesores no exija conservar la residencia del Estado de origen por el profesor, resultará que, habiéndola perdido y estando dentro del plazo, se mantendrá la exclusión de gravamen en el Estado de la actividad (o la atribución en exclusiva al Estado de origen si esta es la indicación del CDI). El Estado de origen habrá perdido conexión con la renta (salvo que sea el pagador) ya que la residencia, la actividad y el pago se incardinarán en el Estado visitado, donde, a su vez la renta estará excluida por aplicación del artículo⁹³. Cuando se presente este supuesto resultará que el profesor no será gravado en ambos Estados.

PROKISCH observa que esta situación está prevista por los tratados, de tal forma que los CDI que permiten la aplicabilidad del artículo de profesores también cuando el profesor pierda la residencia de origen, exigen que las rentas clasificadas procedan de *fuentes situadas fuera del Estado de visita*, con lo que la renta obtenida en el Estado de visita es gravada en ese Estado, y sólo la del de origen quedaría sin gravamen⁹⁴.

Esta exposición de PROKISCH, que es cierta para los CDI alemanes, no lo es, sin embargo, para los CDI españoles, pues ninguno de ellos exige que la renta provenga de fuentes situadas fuera del Estado de visita. Tampoco debe serlo para los CDI británicos pues BAKER señala: «Si es gravable o no en su Estado de residencia habitual del profesor puede depender de si ha conservado su residencia ahí y de si ese Estado grava la renta mundial. Así, un profesor británico puede estar un año libre de impuestos constituyendo su residencia fuera del Reino Unido... a diferencia del artículo de estudiantes, el artículo estándar de profesores no requiere que la fuente del pago de la renta esté situada fuera del país en que se desarrolle la enseñanza o investigación»⁹⁵.

b) Asignación de renta

i. Tipología normativa

En la práctica de los CDI es mayoritario que la norma dedicada a los profesores no asigne la renta, sino que determine la exclusión de gravamen en el Estado de visita, de forma similar al

⁹³ Cuando el Estado de origen sea el Estado pagador, se aplica el CDI vía art. 15, que atribuiría la renta al Estado de la actividad y residencia, después por aplicación de la cláusula de profesores la renta queda sin gravamen en ambos Estados.

⁹⁴ De modo similar a la redacción del artículo de estudiantes. Cf. R. PROKISCH, "Commentary to the Article 15", *op. cit.*, pág. 948, párr. 98d.

⁹⁵ Cf. P. BAKER, *Double Taxation and International Tax Law*, *op. cit.*, pág. 345. Observa este autor que la razón de este 'privilegio' consiste en que está diseñado para hacer atractivos a los profesores los puestos de enseñanza lejanos, reduciendo a las universidades extranjeras la necesidad de ofrecer grandes sumas para atraer profesores visitantes. El profesor LINDENCRONA realiza un profundo estudio sobre los problemas personales y económicos que para los profesores suponen las estancias largas en otros Estados, analizando la normativa de Suecia tanto como país del profesor o como país visitado. En este artículo se destaca que Suecia hasta 1991 permitía la doble no tributación de profesores aun cuando mantuvieran la residencia sueca, cf. G. LINDENCRONA, "Tax treatment of visiting professors", en *International Studies in Taxation: Law and Economics-Liber Amicorum Leif Mutén*, dirigido por: Gustaf Lindencrona, de la serie: *On International Taxation*, n.º 21, dirigida por: Kluwer Law International, Kluwer Law International, London, 1999, págs. 187-197.

artículo 20 MC OCDE sobre estudiantes⁹⁶, lo cual ha llevado a algún autor a considerar que en este punto ambos artículos son similares⁹⁷, si bien esta valoración no es unánime⁹⁸.

Nuestra opinión no coincide con la expuesta pues, si bien es cierta tal similitud, debe destacarse, en primer lugar, que algunos CDI sí contienen una norma de reparto en sentido estricto, cuya redacción responde al modelo de normas de reparto cerradas excluyentes, atribuyendo el gravamen en exclusiva al Estado de residencia mediante la expresión 'sólo podrá gravarse en...'⁹⁹. En segundo lugar, porque mientras el artículo de estudiantes no tiene un límite temporal, el de profesores establece un límite de dos años¹⁰⁰.

El origen de esta diferencia, a nuestro juicio, consiste en que mientras el artículo sobre profesores tiene por objeto rentas derivadas de una actividad remunerada en sí misma, el art. 20 sólo se refiere a rentas dirigidas a financiar los gastos generados por sus estudios, no a remunerar al estudiante¹⁰¹.

ii. Asignación de renta dentro del límite temporal

La exigencia de algunos CDI de que el profesor conserve la residencia de su país no afecta, desde nuestro punto de vista, a la asignación de renta, pues se trata de un requisito de aplicabilidad del artículo en aquellos CDI que lo prevean, no de un elemento de asignación de la renta.

La determinación por el CDI de la asignación de renta dependerá de la redacción del mismo, cuando la norma del CDI contenga la redacción 'sólo podrá gravarse en', supondrá la asignación en exclusiva al Estado designado, el de origen del profesor, que la gravará conforme a su Derecho interno sin restricciones por el CDI, ya que constituye una norma de reparto cerrada¹⁰². El Estado de la actividad deberá abstenerse de practicar retenciones sobre la renta del profesor o, si las practica, proceder a su devolución.

Si la redacción del CDI únicamente consiste en excluir de gravamen al Estado de la actividad, estaremos ante una norma similar a la del art. 20 sobre estudiantes, pero sólo durante el plazo establecido en el artículo. En principio el Estado que gravará la renta en exclusiva será el de origen del profesor, pudiera ocurrir, sin embargo, que el pagador de las remuneraciones fuese de un tercer Estado (tercer Estado del pago), generándose una relación triangular no resuelta por el CDI al no atribuir expresamente el gravamen.

En principio podría pensarse que este problema es similar al que se analizó en relación con los estudiantes del art. 20 MC¹⁰³. No obstante, se trata de una situación distinta, en este caso no

⁹⁶ En el apdo. V. 1. C), comentamos la tipología del art. 20 MC y los problemas derivados de la misma, por lo que no es necesaria una reiteración.

⁹⁷ Señala BAKER: «Como en el art. 20 (estudiantes), el propósito del artículo sobre profesores visitantes no es realmente atribuir el gravamen sino establecer una exención de impuestos en interés del intercambio de profesores. Establece que la remuneración estará libre de impuestos en el Estado en que la enseñanza (o la investigación) se desarrollan», *cf. Double Taxation and International Tax Law, op. cit.*, pág. 344.

⁹⁸ PROKISCH adopta una postura intermedia al indicar: «Generalmente hablando, la remuneración por las actividades de enseñanza pagadas durante un período temporal de no más de dos años está exenta en el Estado de permanencia en que son ejercidas las actividades. El Estado de residencia tiene gravamen exclusivo», *cf. "Commentary to the Article 15", op. cit.*, pág. 947, párr. 97. K. VOGEL, H. A. SHANNON, R. L. DOERNBERG y K. VAN RAAD, respecto del artículo de profesores en la práctica de los CDI de EEUU (el MC de este Estado tampoco tiene artículo de profesores) consideran que: «En general estas normas garantizan tributación exclusiva al Estado de residencia del profesor cuando el catedrático o el profesor esté enseñando temporalmente en el Estado de empleo», *cf. United States Income Tax Treaties, op. cit.*, Part II, Art. 15, pág. 72.

⁹⁹ En el caso de España, por ejemplo, los suscritos con Bélgica, Ecuador, Francia, Holanda, Japón, Luxemburgo y Rumania contienen esta redacción.

¹⁰⁰ Cuyos problemas se han examinado en el apdo. IV. 2. A) c).

¹⁰¹ Esta diferencia se comentó en el apdo. II.

¹⁰² Sobre las normas de reparto v. nota 5, sobre los tipos de normas de reparto v. nota 85 y el texto que le da origen.

¹⁰³ V. apdo. V. 1. A) b).

sería aplicable la cláusula de profesores del CDI entre estos dos Estados (el tercer Estado del pago y el de origen), si la tuvieran, ya que la cláusula de profesores rige únicamente entre el Estado de actividad del profesor (donde ha acudido a dar las clases o investigar) y su Estado de origen, hasta aquí igual que el artículo de estudiantes. Pero a diferencia del artículo de estudiantes, que es el único del MC que clasifica ese tipo de rentas, el artículo de profesores es una excepción al art. 15 MC, por lo que, si no resulta aplicable, al no haber excepción, deviene aplicable el art. 15 MC sobre rentas de empleo privado del CDI celebrado entre el tercer Estado pagador del profesor y el Estado de residencia. Por tanto, serán las reglas de este artículo las que determinarán la asignación de las rentas pagadas al profesor provenientes de este 'tercer Estado' del pago (cuando entre estos Estados haya CDI en vigor).

iii. Asignación de renta a partir del plazo

En un apartado previo del análisis al artículo de profesores, se han comentado los problemas que pueden surgir en relación con la renta de los dos primeros años, cuando la permanencia del profesor en el país de visita se prolongue más allá del plazo establecido en el correspondiente artículo¹⁰⁴. Ahora se trata de concretar qué ocurre con la asignación de renta una vez transcurrido ese plazo.

Como el artículo de los CDI sólo determina la asignación de renta durante el plazo, deja sin solución la cuestión una vez terminado el mismo. A nuestro juicio, pueden darse varias situaciones, sobre las cuales, en todo caso, resultará *inaplicable* el artículo de profesores debido al transcurso del plazo exigido.

En primer lugar, puede ocurrir que el profesor haya adquirido la residencia del país de visita, será lo más probable debido al tiempo transcurrido. Ante esta situación, pueden surgir, a su vez, distintas variantes: a) que el pagador de la remuneración del profesor sea del Estado de la actividad; b) que sea del Estado de origen del profesor; c) que sea de un tercer Estado.

En la primera variante no hay CDI aplicable pues no resulta ningún elemento de internacionalización de la relación. Si el profesor es residente del Estado en el que enseña, y el pagador es de ese Estado, no hay ningún otro Estado con vínculo de sujeción sobre esa renta. En las otras dos variantes resultará aplicable el art. 15 MC OCDE.

En segundo lugar, puede darse el supuesto, poco probable, de que el profesor siga conservando la residencia fiscal de su Estado de origen, surgiendo las mismas variantes que en el anterior, sólo que ahora como en todos los supuestos existen elementos de internacionalización de la relación habrá de estarse al art. 15 MC OCDE del CDI que pudiera existir entre los Estados.

B) *Estudiantes en prácticas remuneradas*

a) La residencia como requisito de aplicabilidad

i. Residencia del estudiante remunerado

La aplicabilidad de la cláusula de estudiantes remunerados puede realizarse, al igual que la de profesores, bien con la exigencia de conservar su residencia de origen mientras permanezcan en el otro Estado¹⁰⁵, bien de tenerla únicamente al inicio de su estancia, aunque la pierda con posterioridad, esto es, mediante la frase «que sea o haya sido inmediatamente antes de llegar a un Estado contratante residente del otro Estado contratante». El comentario de estas variantes de aplicabilidad ya fue realizado tanto respecto de los estudiantes del art. 20, como de la cláusula de profesores, por lo que nos remitimos a estos comentarios¹⁰⁶.

¹⁰⁴ Apdo. IV. 2. A) c).

¹⁰⁵ En España sólo el CDI con Suecia exige conservar la residencia del Estado de origen, limitando la exclusión de gravamen, además, a un plazo de 100 días.

¹⁰⁶ Sobre estudiantes del art. 20 MC v. apdo. V. 1. A), sobre los profesores apdo. V. 2. A) a).

En los CDI concretos la cláusula de estudiantes remunerados generalmente acompaña a la del art. 20 MC, lo que puede dar lugar a que la referencia a la residencia se omita, indicando que se refiere al mismo ámbito subjetivo que la cláusula de estudiantes del art. 20 MC (por tanto, con las mismas condiciones de aplicabilidad del CDI en cuanto a la residencia).

ii. Doble no tributación de estudiantes remunerados

Como para la aplicación de la cláusula de estudiantes remunerados resulta indiferente, en general, que el estudiante en prácticas haya perdido la residencia fiscal de su Estado de origen (adquiriendo la del Estado de prácticas), la remuneraciones obtenidas quedarán sin gravamen en ninguno de los dos Estados cuando pierda la residencia del Estado de origen. En este Estado no se le podrá gravar por no tener sujeción sobre la renta (cuando el pagador sea del Estado de prácticas), y en el Estado de prácticas por aplicación del CDI, surgiendo una situación similar a la que puede darse en los profesores¹⁰⁷.

b) Asignación de renta. Situaciones triangulares

i. Criterio general

Al tratarse de remuneraciones de empleo, la asignación de renta de la cláusula de estudiantes remunerados, al igual que la de profesores, puede ser en exclusiva al Estado de origen, mediante la frase 'sólo podrá gravarse en', o únicamente excluir de gravamen al Estado de la actividad sin concretar la asignación a ningún Estado.

En el primer caso la norma indica qué Estado puede gravar la renta mediante una norma de reparto cerrada¹⁰⁸. La segunda opción, usada para los estudiantes del art. 20 MC, constituye una peculiar categoría normativa del MC OCDE cuya especialidad se analizó en el artículo de estudiantes¹⁰⁹.

ii. Relaciones triangulares

El artículo de estudiantes remunerados presenta una importante diferencia con el de estudiantes del art. 20 MC. En el presente caso, cuando no resulte aplicable la cláusula de estudiantes remunerados, como ésta es una excepción al art. 15 MC, será este artículo el aplicable, mientras que en el de estudiantes no hay otro artículo aplicable al ser el único que clasifica ese tipo de renta.

Así, entre el Estado de residencia anterior al traslado y el del pago (cuando sea un tercer Estado), se aplicará el art. 15, pues la cláusula de estudiantes remunerados sólo se aplica entre el de residencia y el de actividad. Conforme a las reglas del art. 15 MC el Estado del pago, cuando sólo sea Estado del pago, no tiene asignación de renta. Luego, en una situación triangular, si el artículo de estudiantes remunerados excluye de gravamen al Estado de actividad, y el art. 15 entre el Estado de residencia y el del pago atribuye el gravamen al de residencia, será este Estado el que tenga asignada la renta en exclusiva.

c) Exceso en los límites económicos o temporales

Lo más frecuente es determinar la exclusión de gravamen en el Estado de prácticas, en similitud con los estudiantes del art. 20 MC, pero en este caso, a diferencia de los estudiantes, no puede entenderse *sensu contrario* que, si no se aplica la cláusula, la renta sí puede gravarse en el Estado de las prácticas, sino que, como la cláusula es una excepción a otro artículo, si no se aplica la cláusula, surge la aplicabilidad del artículo excepcionado. Por consiguiente, cuando el estudiante

¹⁰⁷ V. apdo. V. 2. A) a) ii.

¹⁰⁸ Sobre las normas de reparto v. nota 5, sobre los tipos de normas de reparto v. nota 85 y el texto que le da origen.

¹⁰⁹ En el apdo. V. 1. C).

remunerado sobrepase el plazo temporal o económico determinado en los artículos de los CDI, surge la aplicación del art. 15 MC¹¹⁰.

Surge una cuestión en torno a las rentas no gravadas durante el plazo, cuando éste se alargue más de lo esperado, así como con el exceso económico si lo hubiere. La primera cuestión ya se analizó respecto de los profesores, por lo que, una vez más, nos remitimos a lo ahí expuesto¹¹¹. En cuanto al exceso económico ¿es gravable toda la remuneración o sólo el exceso? A nuestro juicio sólo el exceso. Gravar a un estudiante por toda la renta por el hecho de que perciba más remuneración que otro situado dentro de los límites, sería una discriminación injustificada respecto de la renta no gravada al que percibe menor remuneración. El criterio de justicia y el cumplimiento de los fines del MC se cumplirían gravando sólo la parte excedente del límite permitido.

VI. EL ARTÍCULO 20 DEL MC ONU Y DIFERENCIAS CON EL MC OCDE

Según se ha señalado al principio de este trabajo el MC ONU tiene dos versiones, una de 1980 y otra de 2001, en esta última el art. 20 sobre estudiantes es idéntico al del MC OCDE, la de 1980, en cambio, contenía dos apartados, el primero se correspondía con la redacción del MC OCDE, el segundo suponía una variante, no ya por tener diferente redacción, sino porque el MC OCDE ni siquiera lo incluía¹¹². Este segundo apartado, relativo a otras rentas que pueda percibir el estudiante durante su estancia en el Estado de formación, muestra varias diferencias importantes con el MC OCDE y con los CDI concretos que contengan una referencia a estudiantes remunerados distinta a la del MC ONU 1980.

En primer lugar, la cláusula 20. 2 MC ONU 1980 no sólo se refiere a *remuneraciones*, como hacen otros CDI, sino también a las restantes *subvenciones* y *becas* no determinadas en el apdo. 1. Indicando que cualquiera de estos pagos, cuyo origen sea el Estado de alojamiento (en las becas y subvenciones), o cualquiera que sea su origen (en las remuneraciones), deberán ser gravados en la misma medida y límites que a los residentes del Estado de alojamiento¹¹³.

Se distingue, en segundo lugar, de las cláusulas de *remuneraciones* de estudiantes y aprendices de otros CDI concretos, en que el art. 20. 2 MC ONU no es un límite a partir del cual el Estado de formación puede gravar, sino que puede gravar hasta ese límite (constituido por los mismos beneficios correspondientes a un residente en ese Estado). Así, la excepción al art. 15 no consiste en excluir de gravamen al Estado de actividad y pago, sino que, partiendo de ese gravamen asignado por el art. 15 al Estado de formación, lo permite hasta un límite¹¹⁴.

El art. 20. 2 MC remite al ámbito subjetivo de su apdo. 1, y éste se aplica tanto a los estudiantes con becas públicas como privadas, o de centros públicos o privados. Luego, en correspon-

¹¹⁰ Las situaciones que pueden presentarse se han expuesto ya respecto de los profesores en el apdo. V. 2. A) b) iii.

¹¹¹ V. apdo. IV. 2. A) c) ii.

¹¹² En la nota 3 hemos transcrito el art. 20. 2 MC ONU 1980.

¹¹³ En la práctica esta especialidad a veces no supondrá diferencia, ya que, si bien el art. 20 MC OCDE, *sensu contrario*, sí permite al Estado de formación gravar sus becas y subvenciones a estudiantes de otros Estados, cuando estas becas conforme al Derecho interno de ese Estado estén exentas en ese Estado, el estudiante tampoco será gravado por ellas.

¹¹⁴ Como subraya VOGEL: «La condición para que el art. 20. 2 sea operativo, es que, conforme al art. 15, el Estado de alojamiento tenga asignación primaria de gravamen sobre la renta de empleo», *cf.* "Commentary to the art. 20", *op. cit.*, pág. 1060, párr. 17. También puede decirse que la operatividad de este artículo depende de que el estudiante no haya adquirido la residencia fiscal del Estado de formación y pierda la de su Estado, puesto que el artículo 15 habría dejado de ser aplicable al no haber ningún elemento de internacionalización, y el estudiante será gravado como un residente por sus remuneraciones y, por tanto, con sus mismos límites. De todas formas también seguiría siendo aplicable el artículo de estudiantes, pues como sabemos el art. 20 constituye una excepción al art. 4 MC a causa de su peculiar redacción 'que sea o haya sido inmediatamente', v. apdo. V. 1. A) a).

dencia, es límite tanto a remuneraciones de empleo privado (art. 15), como de empleo público (art. 19), no obstante, en la práctica será difícil que un estudiante pueda ser sujeto del art. 19¹¹⁵.

El art. 20. 2 MC ONU 1980 tampoco es una norma de reparto, sino que sobre la base de la asignación del art. 20. 1 al Estado de formación cuando sea el pagador de las becas (realizada *sensu contrario*)¹¹⁶, o de la asignación del art. 15 al Estado de formación sobre una remuneración, establece al Estado de formación la obligación de conceder los mismos beneficios que a sus residentes.

VII. ARTÍCULO 20 MC EEUU Y 22 DEL CDI ESPAÑA-EEUU

1. Artículo 20 MC EEUU

A) Modelos de 1977 y 1981

El art. 20 MC EEUU 1977 constaba de un segundo apartado similar al art. 20. 2 MC ONU. Este apartado establecía para el estudiante la opción de elegir ser tratado como un residente del primer Estado mencionado, no obstante, fue incorporado en muy pocos CDI de este Estado y se eliminó en el MC EEUU 1981¹¹⁷.

La redacción de 1981 coincide básicamente con la del MC OCDE, por lo que nos remitimos a lo ya comentado sobre este último¹¹⁸. Por otra parte, a lo largo del análisis del art. 20 MC se han transcrito algunas de las Explicaciones Técnicas del MC EEUU, como complemento al comentario del MC OCDE¹¹⁹.

B) Modelo de 1996

El MC EEUU 1996 ha cambiado la redacción del art. 20 MC EEUU 1981, no obstante, su contenido sigue siendo idéntico, salvo en una frase añadida al final de la redacción¹²⁰: «La exención fiscal establecida por este artículo se aplicará a los aprendices o aprendices empresariales sólo por un período de tiempo que no exceda de un año desde la fecha de su primera llegada al primer Estado mencionado».

Como puede observarse la adición ha consistido en limitar temporalmente a un año el disfrute de la exclusión de gravamen de los estudiantes en prácticas. Esta especificación trata de prevenir los abusos que pudieran darse, pero si el estudiante en prácticas permanece por más tiempo en el Estado de formación no pierde la exclusión disfrutada en el primer año¹²¹.

¹¹⁵ Hemos aludido a esta cuestión al comentar el ámbito subjetivo de los estudiantes remunerados, ya que muchos de los CDI concretos, aun cuando no sigan el MC ONU, también se remiten al ámbito de la de estudiantes del art. 20 MC en la cláusula de estudiantes remunerados, v. apdo. III. 2. B) b).

¹¹⁶ Sobre la asignación de gravamen de las becas o subvenciones pagadas por el Estado de formación que, *sensu contrario*, realiza el art. 20 MC OCDE (por tanto, también el 20. 1 MC ONU) al Estado de formación, v. apdo. V. 1. C).

¹¹⁷ Cf. K. VOGEL, H. A. SHANNON, R. L. DOERNBERG y K. VAN RAAD, *United States Income Tax Treaties*, op. cit., Part II, Art. 20, pág. 20-23.

¹¹⁸ Cf. K. VOGEL, "Commentary to the art. 20", op. cit., pág. 1056; R. L. DOERNBERG y K. VAN RAAD, *The 1996 United States Model Income Tax Convention*, op. cit., pág. 163.

¹¹⁹ V. nota 14 para el concepto de institución educativa, y 17 para la expresión 'tiempo completo' (*full time*).

¹²⁰ Cf. R. L. DOERNBERG y K. VAN RAAD, *The 1996 United States Model Income Tax Convention*, op. cit., pág. 163.

¹²¹ Cf. Explicación Técnica 271 MC EEUU 1996.

C) La cláusula de reserva

a) Contenido y efectos de la cláusula de reserva

El MC EEUU en la medida que no prevé la opción del método de exención tampoco incluye una cláusula de salvaguardia de la progresividad, pues la aplicación de esta cláusula a las rentas atribuidas en exclusiva al Estado de la fuente exige la adopción del método de exención, sea cual sea el aplicado a las restantes¹²².

El MC EEUU, no obstante, establece en el art. 1. 4 y 1. 5 (MC EEUU 1996)¹²³ una *cláusula de reserva* (saving clause)¹²⁴, cuyo efecto principal es que los EEUU se reservan el derecho a gravar la renta mundial de sus ciudadanos que sean residentes en el otro Estado como si el CDI no hubiera entrado en vigor¹²⁵. Un segundo efecto, relativo a las excepciones del 1. 5. b MC EEUU 1996 consiste en facultar a EEUU a gravar a residentes permanentes en EEUU cuando el CDI atribuya la renta en exclusiva al Estado del pago¹²⁶.

¹²² La cláusula de salvaguardia de la progresividad está incorporada al MC OCDE desde 1977 en el art. 23 MC OCDE, apdo. 3.º del art. 23. A y apdo. 2.º del 23. B, añadiendo el Com. 55 al párrafo 3 del art. 23. A y el Com. 79 al párrafo 2 del art. 23. B. MARZO CHURRUCA afirma que la atribución en exclusiva al Estado de la fuente del gravamen sobre retribuciones y pensiones de funcionarios públicos, realizada por los apdos. 1. a y 2. a del art. 19 MC OCDE desde su modificación en 1977, fue la causa de introducir la cláusula de salvaguardia de la progresividad en el art. 23 MC; cf. "Diferencias existentes entre el proyecto de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE de 1963 y el Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE de 1977", en *Estudios de Doble Imposición Internacional*, dirigido por: J. M. DE LA VILLA, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, pág. 226; v. también L. DEL ARCO RUETE, *Doble imposición internacional y derecho tributario español*, op. cit., págs. 107-108. Hay que tener en cuenta que la atribución en exclusiva suponía, hasta 1.977, que el Estado al que no se atribuía gravamen no podía tener en cuenta la renta gravada por el Estado que la tenía en exclusiva. En estos supuestos el Estado sin atribución debía, en todo caso, dejar exenta la renta obtenida en el Estado que tenía atribuido el gravamen, pero se trataba de una exención integral, ya que ni siquiera podía plantearse el incluir esa renta en su liquidación (v. Coms. 6, 13 y 15 al art. 23 MC OCDE). La razón básica de la inclusión de la cláusula consiste en permitir al Estado de residencia incluir en el cálculo de su impuesto también la renta o patrimonio atribuidos en exclusiva al Estado de la fuente, con ello incrementar el tipo aplicable al resto de las rentas, pero dejando exentas estas rentas atribuidas en exclusiva al Estado de la fuente; si bien la cuantía exenta se determina según el cálculo realizado en el Estado de residencia conforme a su normativa interna y ajustándose a lo establecido en el CDI. Por tanto, el Estado de residencia debe adoptar una técnica que permita dejar esas rentas exentas de la aplicación del tipo que genere la cuota. En cuanto resulta obligada la aplicación del método de exención en el Estado de residencia, si no puede aplicar la exención con progresividad, deberá aplicar una exención integral. En palabras de K. VOGEL: «Los arts. 23. A. 3 y 23. B. 2 reservan el derecho del Estado de residencia a tener en cuenta tales elementos extranjeros de renta o patrimonio que el tratado deja exentos de gravamen en ese Estado, para el cálculo del tipo en la renta o el patrimonio que el tratado le permite gravar (referencia a una "cláusula de salvaguardia de la progresividad)... Las deducciones de la suma de impuesto pagable concedidas según el Derecho interno tienen que compensarse con el impuesto hipotético sobre la renta mundial y no después de que el tipo así determinado ha sido aplicado a la renta interna; esta es una cuestión del Derecho del tratado», v. "Commentary to the art. 23", pág. 1259, párrafo 205 para la primera frase, pág. 1060, párr. 207a para la segunda; v. también J. M. CALDERÓN CARRERO, *La Doble Imposición Internacional en los Convenios de Doble Imposición y en la Unión Europea*, Aranzadi, Pamplona, 1997, págs. 122 y sigs. La cláusula de salvaguardia de la progresividad, sin embargo, si puede estar en un CDI con EEUU respecto del otro Estado parte, este es el caso, por ejemplo, del CDI España-EEUU que contiene esa cláusula con aplicación para España en el art. 24. 1. c del CDI.

¹²³ Apdos. 1. 3 y 1. 4 del MC EEUU de 1981.

¹²⁴ Sobre esta cláusula pueden verse, entre otros: R. L. DOERNBERG y K. VAN RAAD, *The 1996 United States Model Income Tax Convention*, op. cit., págs. 11-13 y 194-196; AMERICAN LAW INSTITUTE, *Federal Income Tax Project: international aspects of United States income taxation II*, op. cit., págs. 229-232; K. VOGEL, H. A. SHANNON, R. L. DOERNBERG y K. VAN RAAD, *United States Income Tax Treaties*, op. cit., Part II, Art. 1, págs. 28-54; K. VOGEL, "Commentary to the art. 1", op. cit., págs. 108-110, párrs. 46-52a; J. ISENBERGH, *International Taxation: U.S. Taxation of Foreign Persons and Foreign Income*, vol. III, 2.º ed., Little, Brown and Company, Boston, 1996, págs. 56:11-12; V. GONZÁLEZ POVEDA, *Convenio entre el reino de España y los Estados Unidos de América*, de la serie Tratados y Convenios Internacionales, CISS, Valencia, 1991, págs. 45 y 81; J. M. DE LA VILLA GIL, "Residencia y ciudadanía: su tratamiento y repercusiones jurídicas", en *Estudios sobre el Convenio entre España y Estados Unidos para evitar la doble imposición*, dirigido por: A. MARTÍNEZ LAFUENTE, Gaceta Fiscal, Madrid, 1991, págs. 153 y 157-159; J. I. JIMÉNEZ BLANCO, "Métodos para evitar la doble imposición internacional en el Modelo de Convenio OCDE: su planificación en el Convenio España-USA", en *Estudios sobre el Convenio entre España y Estados Unidos para evitar la doble imposición*, dirigido por: A. MARTÍNEZ LAFUENTE, Gaceta Fiscal, Madrid, 1991, págs. 372 y 384.

¹²⁵ Cf. AMERICAN LAW INSTITUTE, *Federal Income Tax Project: international aspects of United States income taxation II*, op. cit., pág. 231.

¹²⁶ Este supuesto se estudia en este trabajo, puesto que, entre otros, se da precisamente respecto del art. 20 MC EEUU sobre estudiantes, en el cual, al igual que el MC OCDE, se excluye al Estado de formación de gravar rentas de fuentes situadas fuera de ese Estado. En el art. 20 propiamente no se atribuyen las rentas en exclusiva al Estado del que procedan (como ocurre en el art. 19. 1. a y 19. 1. b MC EEUU y MC OCDE) sino que se excluye de gravamen sobre las mismas al Estado visitado, pero para este Estado, cuando se convierta en Estado de residencia por haber adquirido el estudiante la residencia del estado visitado, el efecto es el mismo, no poder tener en cuenta las rentas clasificadas por el art. 20. Y es que, como sabemos, el art. 20 sobre estudiantes se sigue aplicando aun cuando el estudiante adquiera la residencia del Estado visitado, v. apdo. V. 1. A) a). De ahí la excepción del art. 20 MC EEUU a la cláusula de reserva en el 1. 5. b MC EEUU 1996 que establece unas condiciones específicas para que la excepción sea efectiva.

Sin embargo, como el art. 23 MC EEUU para evitar la doble imposición queda fuera de la cláusula de reserva mediante la excepción del 1. 5 MC EEUU, el ciudadano norteamericano residente en el otro Estado, sobre el que se haya ejercido el derecho de reserva, puede solicitar la aplicación del artículo para evitar la doble imposición¹²⁷. En particular, del mecanismo del art. 23. 3 MC EEUU 1996 que: «garantiza que los EEUU tendrán capacidad para recaudar como mínimo el impuesto adeudado conforme al tratado *si no estuviera la cláusula de reserva* y EEUU estuviera gravando únicamente sobre la fuente»¹²⁸.

El otro Estado parte del CDI (el de residencia del ciudadano norteamericano), gravará a su residente ciudadano norteamericano como a cualquier residente, aplicando el CDI y evitando la doble imposición¹²⁹.

Un efecto que podría tener la cláusula de reserva consiste en que los Estados contratantes, particularmente EEUU porque su CDI carece de cláusula de salvaguardia de la progresividad, podrían tener en cuenta la renta de sus residentes (y ciudadanos) en aquellos casos en que el gravamen se atribuya en exclusiva al Estado de la fuente, de forma similar a como hace la cláusula de salvaguardia de la progresividad del MC OCDE¹³⁰.

Las posibilidades de este efecto, sin embargo, están truncadas en parte por el art. 1. 5. a MC EEUU 1996 que excepciona de la cláusula de reserva una normas de reparto en que el gravamen es atribuido en exclusiva al Estado de la fuente, concretamente en su faceta de Estado del pago (art. 18. 2 MC EEUU, pensiones pagadas por la Seguridad Social)¹³¹.

¹²⁷ La Explicación Técnica 341 del art. 23 MC EEUU 1996, dedicada a las relaciones de este artículo con los demás del MC dispone: «En virtud de la excepción del subpárrafo 5. a del Art. 1 este artículo no está sujeto a la cláusula de reserva del párrafo 4 del Art. 1 (Ámbito General). Así, los Estados Unidos deberán permitir a sus ciudadanos y residentes una imputación conforme con este Artículo, incluso si tal imputación fuera para establecer un beneficio no reconocido por el Código». Afirma el AMERICAN LAW INSTITUTE: «El artículo del tratado que requiere al país de residencia evitar la doble imposición respecto de los impuestos gravados por el país de la fuente está típicamente excluido de la cláusula de reserva. Así, un ciudadano o residente de EEUU puede solicitar evitar la doble imposición conforme a las condiciones declaradas en el artículo del tratado si aquéllas son más beneficiosas que las establecidas en el Derecho interno. Sin esta excepción, carecería de sentido toda la estructura de ayuda a la doble imposición determinada por el tratado», *cf. Federal Income Tax Project: international aspects of United States income taxation II, op. cit.*, pág. 230. El art. 23 del MC EEUU se titula 'Relief from double taxation', y la referencia al mismo se hace como 'double tax relief', que traducimos como 'evitar la doble imposición', el título del artículo carece del término 'métodos' pues EEUU sólo aplica el de imputación. Esta aplicación de la cláusula de reserva y del art. 23 a los ciudadanos norteamericanos residentes en el otro Estado se refleja, entre otras cosas, en que las Explicaciones Técnicas del MC EEUU 1996 incluyen al final de la explicaciones dedicadas a cada artículo un párrafo sobre las 'relaciones con otros artículos', pensado para el caso de la cláusula de reserva. Por ejemplo, la Explicación n.º 207, relativa al art. 14, señala: «Si un individuo residente del otro Estado contratante que también sea ciudadano de EEUU desarrolla servicios personales independientes en los Estados Unidos, los Estados Unidos pueden, en virtud de la cláusula de reserva del párrafo 4 del Art. 1 (Ámbito General) gravar su renta sin observar las restricciones de este Artículo, sujeto a las reglas especiales de imputación del impuesto extranjero del párrafo 3 del art. 23 (Evitar la doble imposición)» (la cursiva es nuestra).

¹²⁸ *Cf. R. L. DOERNBERG y K. VAN RAAD, The 1996 United States Model Income Tax Convention, op. cit.*, pág. 196. V. también la descripción de su funcionamiento en las Explicaciones Técnicas 337-340 del MC EEUU 1996.

¹²⁹ «Sobre todo, la cláusula de reserva tiene importancia práctica para los ciudadanos estadounidenses residentes en el otro Estado contratante. Conforme al Código, los *ciudadanos* no residentes son gravables en los Estados Unidos sobre su renta mundial, incluso si también son gravados sobre su renta mundial en el otro Estado. La cláusula de reserva asegura que bajo el tratado los ciudadanos no residentes permanecen sujetos al impuesto en EEUU sobre su renta mundial», *cf. K. VOGEL, H. A. SHANNON, R. L. DOERNBERG y K. VAN RAAD, United States Income Tax Treaties, op. cit.*, Part II, Art. 1, pág. 50.

¹³⁰ «Otra situación en que la cláusula de reserva puede afectar la tributación en ambos Estados contratantes se refiere a las normas de clasificación y asignación que *excluyen* la tributación en el Estado de residencia. En tales casos, la cláusula se aplicaría para evitar la limitación del Estado de residencia», *cf. K. VOGEL, H. A. SHANNON, R. L. DOERNBERG y K. VAN RAAD, United States Income Tax Treaties, op. cit.*, Part II, Art. 1, pág. 49. K. VOGEL pone dos ejemplos de este supuesto, uno de cada Estado parte. En el primero un ciudadano y residente en EEUU fue gravado sobre la renta obtenida de una propiedad inmueble situada en Alemania, aunque el art. IX del CDI (anterior a 1965) determinaba que tal renta sólo era gravable en el Estado en que tal propiedad estaba situada. En el segundo, Holanda gravó una pensión de veteranos pagada por Estados Unidos a un residente en Holanda sobre la base de la cláusula de reserva, en este caso con aplicación bilateral. *Cf. K. VOGEL, "Commentary to the art. 1", op. cit.*, págs. 109-110, párr. 52a.

¹³¹ Debe tenerse en cuenta que el MC EEUU carece de varias normas de reparto que atribuyen la tributación en exclusiva al Estado de la fuente (en su manifestación del Estado de actividad), y que sí están en el MC OCDE, concretamente los arts. 8. 1, 8. 2, 13. 3 y 22. 3 MC OCDE. El art. 8 MC EEUU atribuye el gravamen en exclusiva al Estado de residencia (v. Explicación Técnica 111 MC EEUU 1996), al igual que el art. 13. 4 MC EEUU 1996 (v. Explicación Técnica 195). Por otra parte, el MC EEUU 1996 no contiene una norma relativa al patrimonio, que sí había en el MC EEUU 1981 y discrepaba igualmente del MC OCDE, atribuyendo el patrimonio en exclusiva al Estado de residencia de la empresa dedicada al tráfico internacional, *cf. K.*

Sin embargo, en la cláusula de reserva sí está previsto que tenga efectos similares a una cláusula de salvaguardia de la progresividad (tener en cuenta por el Estado de residencia rentas atribuidas en exclusiva al del pago) respecto de las excepciones contenidas en el art. 1. 5. b MC EEUU, entre las que se encuentra el art. 20 MC EEUU, que no permite al Estado visitado gravar las rentas de fuente extranjera al propio Estado visitado (el de formación)¹³². Como los requisitos para que se dé la excepción del 1. 5. b consisten en que el sujeto no tenga la nacionalidad del otro Estado ni la residencia *permanente* del otro Estado, cuando esa persona tenga la residencia *permanente* en EEUU, este Estado podrá aplicarle la cláusula de reserva, gravando las rentas de su residente *permanente* relacionadas en el 1. 5. b como si el CDI no hubiera entrado en vigor.

De todas formas no supone para EEUU poder aplicar una cláusula de salvaguardia de la progresividad (que no puede ser pues sólo rige el método de imputación), puesto que el propio art. 20 MC EEUU, al igual que el 20 MC OCDE, ya atribuye la renta de los estudiantes al Estado de la residencia cuando ésta se adquiera por razones distintas de la formación, produciendo los mismos efectos que las condiciones exigidas por el 1. 5. b¹³³.

Es lógico que no se excluyan de la cláusula de reserva las normas de reparto abiertas, que atribuyen el gravamen primariamente al Estado de la fuente y permiten al de residencia tener en cuenta la renta, ni por supuesto las que atribuyen el gravamen en exclusiva al Estado de residencia, pues en ese caso la cláusula de reserva perdería su sentido.

b) Diferencias en las exclusiones de la cláusula de reserva

El art. 20 MC EEUU está excluido de la cláusula de reserva por el art. 1. 5. b MC EEUU 1996, sin embargo, se trata de una exclusión con distintos caracteres a las exclusiones del apdo. 1. 5. a MC EEUU 1996, pues mientras las del 1. 5. a MC EEUU no precisan requisitos añadidos, las del 1. 5. b, entre las que se incluye el art. 20 MC, deben cumplir varias condiciones. Por ello, desde nuestro punto de vista, no sólo tienen distinto alcance ambas excepciones, sino que están pensadas para supuestos de hecho diferentes.

La razón debe estar en algún rasgo común de los requisitos añadidos a las tres normas excluidas por el 1. 5. b MC EEUU 1996, empleo público (art. 19), estudiantes (art. 20) y diplomáticos (art. 26). Estos requisitos, referentes a la persona física que obtiene la remuneración, son dos: a) que no sea nacional del otro Estado; b) que no haya adquirido la residencia *permanente* de ese otro Estado¹³⁴.

Estos tres artículos comparten que la remuneración obtenida por estas personas es financiada por el otro Estado parte (en los estudiantes puede no ser así), y que su estancia en el Estado de la

VOGEL, H. A. SHANNON, R. L. DOERNBERG y K. VAN RAAD, *United States Income Tax Treaties, op. cit.*, Part II, Art. 22, págs. 8-9. Desde nuestro punto de vista, con la exclusión del art. 18. 2 EEUU puede gravar igualmente la renta como Estado fuente que es, pero en lugar de tenerla en cuenta sobre sus ciudadanos no residentes sobre la base de la cláusula de reserva, lo hace simplemente como atribución en exclusiva al Estado fuente que le otorga el propio MC EEUU o CDI aplicable. Evitándose, además, los problemas que derivarían de aplicar en este caso la cláusula de reserva a ciudadanos no residentes sin poder aplicar después un método de exención con progresividad, del que no dispone. Otro ejemplo que pone de manifiesto que la atribución del gravamen en exclusiva al Estado del pago supone la exclusión de la cláusula de reserva, es el art. 20. 1. b del CDI España-EEUU (sobre pagos de la Seguridad Social, equivalente al art. 18. 2 MC EEUU 1996). Artículo del CDI que, a diferencia del MC EEUU, atribuye la renta *primariamente* al Estado del pago, en lugar de en exclusiva, y ese CDI no incluye ese art. 20. 1. b en el conjunto de normas que se excepcionan de la cláusula de reserva.

¹³² Los restantes artículos incluidos en la excepción del 1. 5. b MC EEUU son el 18. 6, 19 y 27 MC EEUU.

¹³³ V. apdo. V. 1. A) y nota 69.

¹³⁴ En cierto modo podría parecer que estos requisitos convierten al art. 1. 5. b en superfluo. Si la cláusula de reserva está pensada para que EEUU pueda gravar a sus ciudadanos residentes en otros Estados como si el CDI no hubiera entrado en vigor (con el límite de lo que le correspondería a EEUU como Estado fuente), indicar que la cláusula no se aplica a quienes no son ciudadanos norteamericanos no añade nada. Además, la cláusula de reserva puede aplicarse a los residentes, lo cual tampoco supone una prerrogativa extra pues el país de residencia ya puede gravar por la renta mundial (debiendo aplicar el art. 23 MC excluido de la cláusula). Como subrayan R. L. DOERNBERG y K. VAN RAAD: «El art. 1. 4 del MC EEUU 1996 mantiene la referencia a los residentes que había en la correspondiente norma del MC EEUU 1981. La determinación de la residencia se realiza en el art. 4. No hay necesidad de que la cláusula de reserva haga referencia a la residencia. Si una persona es residente de los EEUU conforme al art. 4, los Estados Unidos mantienen totalmente el gravamen conforme al tratado, gravar a esa persona conforme al Derecho interno de EEUU no aporta nada», cf. *The 1996 United States Model Income Tax Convention, op. cit.*, pág. 12.

actividad se debe a una encomienda por un plazo de tiempo (conocido o no) a cuya finalización el sujeto volverá al país del que procede. Dándose estas condiciones el gravamen no se realiza en el país de estancia temporal, por ello, entendemos, esos artículos quedan excluidos de la cláusula de reserva¹³⁵.

No obstante, si esa persona permanece en Estados Unidos por un plazo de tiempo o en circunstancias tales que adquiera la residencia permanente, la llamada *green-card*¹³⁶, entonces sí se le puede aplicar la cláusula de reserva.

Conforme a lo expuesto, lo que está haciendo el MC EEUU, a nuestro juicio, es establecer una presunción *iuris et de iure* de que la obtención de la 'carta verde' supone la adquisición de la residencia con fines distintos a la realización de la actividad que llevó a esa persona a EEUU. Si un empleado público, un estudiante o un diplomático adquieren la 'carta verde' es una presunción de que quieren quedarse en EEUU cuando finalicen la actividad que les llevó allí. Poseer la 'carta verde' conlleva anular los fundamentos que impiden a EEUU tener en cuenta tal renta mediante la cláusula de reserva.

Así, la cláusula de reserva respecto del art. 1. 5. b MC EEUU 1996 juega básicamente en relación con la residencia¹³⁷. Esto es, sirve para gravar a residentes *permanentes* en EEUU respecto de rentas que el CDI excluya de gravamen al Estado de estancia. Dando sentido a la referencia que respecto de los residentes realiza la cláusula de reserva¹³⁸.

En el art. 1. 5. b la cláusula de reserva sólo se excluye a los no ciudadanos de EEUU que, residiendo fiscalmente en EEUU conforme a su Derecho interno, no adquieran la carta verde.

Esta situación, en realidad, no incorpora para EEUU una asignación que no le hubiera otorgado ya el MC en el art. 19 o el 20. Desde el momento en que los arts. 19. 1. b, 19. 2. b y 20 atribuyen al Estado de residencia la renta de aquellos empleados públicos o estudiantes que hubieran adquirido la residencia por causas ajenas al ejercicio de su actividad (lo mismo autorizan los arts. 19. 1. b, 19. 2. b y 20 MC OCDE), nada impide al Estado de residencia tener en cuenta la renta de esos residentes cuando se dé la circunstancia¹³⁹.

Los requisitos del 1. 5. b únicamente están asegurando la efectividad de lo acordado por los Estados contratantes para gravar a esas personas¹⁴⁰.

c) La cláusula de reserva en relación con el artículo 20 MC EEUU

Entendemos que la única prerrogativa otorgada a EEUU respecto de un sujeto no amparado por la exclusión del art. 1. 5. b MC EEUU 1996, es la de poder aplicar la cláusula de reserva a sus

¹³⁵ En el MC OCDE ocurre algo parecido con el art. 20 MC OCDE sobre estudiantes, cuyo gravamen queda excluido en el Estado de formación aun cuando el estudiante adquiera la residencia de ese Estado, pero ello siempre que la residencia venga determinada por la propia formación. V. nota 69 y el texto que le da origen.

¹³⁶ Este documento es el que certifica que un individuo tiene concedido un permiso de residencia permanente en EEUU.

¹³⁷ También puede jugar en relación con la nacionalidad, pero este supuesto no regiría respecto del art. 19 MC EEUU (funciones públicas), que ya prevé el criterio de la ciudadanía, sino en el art. 20 MC EEUU respecto de los estudiantes que adquieran la ciudadanía en EEUU y sigan recibiendo becas o subvenciones de su Estado de origen. En este caso tampoco surgiría un problema en relación con la aplicación del método de imputación por parte de EEUU a estas rentas, ya que el art. 20 no es propiamente una norma de reparto porque no atribuye renta a ningún Estado. Sobre la tipología normativa del art. 20 MC v. V. 1. C).

¹³⁸ Entendemos, por tanto, que la referencia a la residencia sí tiene significación, con lo que intentamos explicar la ausencia que del mismo tiene para L. DOERNBERG y K. VAN RAAD, expuesta en la nota 134.

¹³⁹ Señala la Explicación Técnica 22: «El subapartado (b) del apartado 5 establece un conjunto de excepciones diferente a la cláusula de reserva. Los beneficios concernientes de la cláusula pretenden ser garantizados a los residentes temporales de un Estado Contratante (por ejemplo, en el caso de Estados Unidos, los poseedores de visados de no inmigrante), pero no a los ciudadanos o a las personas que hayan adquirido una residencia permanente en ese Estado. Si los beneficiarios de esa cláusula viajan de uno de los Estados contratantes al otro, y permanece en el otro tiempo suficiente como para ser residente conforme a su Derecho interno, pero no adquiere un estado de residente permanente (esto es, en el contexto de EEUU, no obtienen la 'carta verde') y no son ciudadanos de ese Estado, el Estado de situación continuará garantizándoles esos beneficios incluso si están en conflicto con las normas reglamentarias».

¹⁴⁰ Cf. K. VOGEL, H. A. SHANNON, R. L. DOERNBERG y K. VAN RAAD, *United States Income Tax Treaties, op. cit.*, Part II, Art. 1, pág. 47.



ciudadanos que, siendo residentes en el otro Estado, acudan a estudiar a EEUU¹⁴¹. Esto es, la cláusula de reserva sería aplicable por motivo de la ciudadanía a las rentas clasificadas en el art. 20 MC EEUU.

Cuando un estudiante adquiera la residencia permanente del estado formación por motivos distintos del estudio, es la propia configuración general del art. 20 MC EEUU (y del MC OCDE) la que impide la aplicación del artículo al estudiante, por lo que, en realidad la exclusión del 1. 5. b no añade nada¹⁴².

En el caso de que un estudiante estadounidense, residente del otro Estado, acuda a estudiar a EEUU y por aplicación de la cláusula de reserva se le grave por su renta mundial como si el CDI no hubiera entrado en vigor, hasta el máximo de lo que EEUU pueda gravar como Estado fuente, no surge problema técnico porque EEUU aplique el método de imputación a las rentas del estudiante clasificadas en el art. 20. Y ello porque el art. 20 no atribuye la renta a ningún Estado, sino que únicamente excluye de gravamen al de formación respecto a las rentas procedentes de fuentes situadas fuera de este Estado¹⁴³. Lo cual es distinto¹⁴⁴.

2. Profesores y estudiantes remunerados en el MC EEUU

El MC EEUU, al igual que el MC OCDE, carece de artículos dedicados a esta cuestión, incluso adolece de Explicación Técnica alguna sobre el tema, de la que sí dispone el MC OCDE (Com. 11 al art. 15). No obstante, muchos de los CDI celebrados con EEUU contienen esta cláusula¹⁴⁵ (el CDI con España sólo la de estudiantes remunerados), por lo que nos remitimos a los comentarios sobre profesores y estudiantes remunerados realizados respecto del MC OCDE, especialmente teniendo en cuenta que a EEUU, como país de la OCDE, también le son aplicables los Comentarios del MC OCDE¹⁴⁶.

3. Artículo 22 del CDI España-EEUU

El art. 22 de este CDI, al igual que el de la mayoría de los CDI de EEUU, no responde ni al MC EEUU, ni al MC OCDE.

Consta de dos apartados. El primero, dedicado a los estudiantes, contiene una cláusula adicional a la general de estudiantes, sobre *rentas de empleo* percibidas por los estudiantes durante

¹⁴¹ Señala la Explicación Técnica 272 MC EEUU 1996: «La cláusula de reserva del apdo. 4 del Art. 1 (ámbito general) no se aplica a este Artículo en relación con un individuo que no sea ciudadano del Estado de alojamiento ni haya sido admitido en él para una residencia permanente. La cláusula de reserva, sin embargo, se aplica en relación con los ciudadanos y residentes permanentes del Estado de alojamiento. Así, un ciudadano de EEUU que sea residente en el otro Estado contratante y que visite los Estados Unidos como un estudiante de tiempo completo en una institución universitaria acreditada, no estará exento del impuesto estadounidense sobre las transferencias obtenidas del extranjero que constituyan renta gravable en EEUU. Una persona, sin embargo, que no sea ciudadano de EEUU, y que visite los Estados Unidos como un estudiante permaneciendo tiempo suficiente para ser residente de EEUU conforme al Derecho de EEUU, pero que no llegue a ser residente permanente (esto es, que no adquiera la carta verde), tendrá capacidad para disfrutar los beneficios completos del Artículo».

¹⁴² V. apdo. V. 1. A) a), y notas 69 y 127.

¹⁴³ Sobre la tipología del art. 20 v. apdo. V. 1. C).

¹⁴⁴ Esta aclaración la hacemos en relación con las explicaciones que hemos dado de la cláusula de salvaguardia de la progresividad, que exige el método de exención al Estado de residencia respecto de las rentas atribuidas en exclusiva al Estado de la fuente, v. nota 122. Si el art. 20 atribuyera el gravamen en exclusiva al Estado de origen de la renta, la solución sería llevar al art. 1. 5. a MC EEUU 1996 la exclusión del art. 20 a la cláusula de reserva. Esta cuestión se ha comentado en la nota 82.

¹⁴⁵ Cf. K. VOGEL, H. A. SHANNON, R. L. DOERNBERG y K. VAN RAAD, *United States Income Tax Treaties*, op. cit., Part II, Art. 15, pág. 72, nota 6.

¹⁴⁶ Cf. K. VOGEL, "Introduction", op. cit., párrafo 80a. El AMERICAN LAW INSTITUTE también reconoce la gran importancia de los Comentarios del MC OCDE en la interpretación de los CDI de EEUU, cf. *Federal Income Tax Project: international aspects of United States income taxation II*, op. cit., pág. 38. En el Asunto *Taisei*, por ejemplo, el juez norteamericano se apoya en los Comentarios del MC OCDE. Esta resolución, referente al CDI EEUU—Japón, trata el conflicto entre agentes independientes y establecimiento permanente, en el cual se reexamina el concepto de EP según los CDI de los EEUU; sobre este asunto v., entre otros, M. SWCHART y J. PETERSON, "Taisei: US revenue target PEs", en *International Tax Review*, n.º 7, vol. 6, 1995, págs. 11-14.

su período de estudio, que no serán gravadas en el Estado de formación, con un límite económico de 5.000\$ anuales, y temporal de 5 años¹⁴⁷. El segundo apartado contiene una exclusión de gravamen de contenido similar a la cláusula adicional anterior pero con distintos límites, el económico es de 8.000\$ y el temporal de un año¹⁴⁸.

El apdo. 16 del Protocolo Adicional al CDI especifica que: «La cantidad de 5.000 dólares USA a que se refiere el apartado 1, b) iii), y la cantidad de 8.000 dólares USA a que se refiere el apartado 2 b) comprenden cualquier importe excluido o exento de imposición con arreglo a la legislación de ese otro Estado contratante».

VIII. RÉGIMEN INTERNO ESPAÑOL

Todos los supuestos que a continuación se exponen se refieren, evidentemente, a rentas clasificables en los artículos sobre estudiantes, profesores o estudiantes remunerados de un CDI, cualquier otro tipo de renta percibida por estos sujetos y no contemplada en esos artículos, se regirá por las normas que le correspondan.

Por otra parte, la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes, ha dado una nueva redacción a diversos artículos de la Ley 40/1998 del IRPF y 41/1998 del IRNR. En particular, y en lo que afecta a nuestro trabajo, al art. 12 LIRNR sobre las rentas de no residentes que se consideran obtenidas en España y con ello sujetas al IRNR.

El actual texto de la LIRNR elimina el criterio del pago como criterio general y abstracto de sujeción (que se contenía en el art. 12. 2 LIRNR anterior a 2003), sustituyéndolo por supuestos específicos en los que la renta se considera sujeta aun cuando únicamente se manifieste el criterio del pago¹⁴⁹. En este trabajo se analiza la normativa española a fecha de 2003.

1. Estudiantes

A) *España como Estado de origen del estudiante*

a) Estudiante situado en el Estado de formación y residente español

i. Rentas de fuente española

Cuando haya CDI aplicable, España conservará conforme al respectivo artículo de estudiantes el gravamen sobre el estudiante sin restricciones por el CDI. Por aplicación del art. 16. h LIRPF gravará las becas como rendimientos del trabajo, sin perjuicio de la exención establecida en el art. 7. j LIRPF. Si no media CDI el régimen aplicable será el mismo.

¹⁴⁷ Las particularidades de este CDI relativas a los estudiantes remunerados también se comentan el apartado dedicado a los CDI suscritos por España, v. apdo. IX. 2. C).

¹⁴⁸ Estas características del CDI España-EEUU son similares a la de la mayoría de los CDI de este Estado, cf. K. VOGEL, H. A. SHANNON, R. L. DOERNBERG y K. VAN RAAD, *United States Income Tax Treaties*, op. cit., Part II, Art. 20, pág. 20-23.

¹⁴⁹ Estos casos, en general, se distinguen por el uso de la expresión «satisfechos por» y se encuentran en los arts. 12. c. b' (empleo público); 12. c. c' (empleo a bordo de buque o aeronave en tráfico internacional); 12. d (pensiones); 12. f. b' (intereses); 12. f. c' (cánones); 12. f. d' (otros rendimientos de capital mobiliario). No obstante, el art. 12. f. a' (dividendos) también es una manifestación del criterio del pago pese a que no use la expresión antes citada. Sobre la base de lo expuesto, cualquier otra obtención de renta por una persona no residente cuyo único vínculo con España sea el criterio del pago, se considerará no obtenida en territorio español y, por tanto, no sujeta. En el caso de rentas de trabajo cuya sujeción sea el criterio del pago (arts. 12. c. b' y 12. c. c') se ha incluido, al igual que en el régimen anterior, la exclusión de los casos en que el trabajo se preste íntegramente en el extranjero y tales rendimientos estén sujetos a un impuesto de naturaleza personal en el extranjero.

ii. Rentas del Estado de formación

Las rentas que el MC excluye de gravamen en el Estado de formación son las de fuentes situadas fuera de ese Estado. El Estado de formación podrá gravar las rentas clasificables en el art. 20 MC cuyo origen sea el de formación. España, asimismo, podrá gravarlas pero deberá aplicar uno de los métodos del art. 23 MC. Si no media CDI, España, sobre la base de la residencia, podrá igualmente gravar estas rentas, y aplicará el sistema interno para evitar la doble imposición internacional previsto en el art. 67 LIRPF.

b) Estudiante situado en el Estado de formación que ha perdido la residencia española

i. Rentas de fuente española

Cuando haya CDI aplicable, el estudiante que debido a su permanencia en el otro Estado pierda la residencia española, el único criterio de sujeción que resta es el del pago.

Estas rentas se consideran de trabajo y habrá que distinguir si tienen un origen privado o público. En el primer caso no están sujetas al IRNR por no haber criterio de sujeción sobre ellas, puesto que el 12. 1. c. a' requiere que la actividad se preste en España, y hablamos de becas concedidas para estudios en el extranjero, esto es, la actividad se realiza en otro Estado, por lo que España no podrá gravarlas.

En el caso de que sean públicas podrían entenderse comprendidas en el art. 12. 1. c. b' LIRNR y no les resultaría aplicable el último párrafo del 12. 1. c al tratarse de rentas no gravadas por un impuesto personal en el Estado de residencia y estudios (lo impide el CDI), así, podrían gravarse en España por el IRNR. Salvo que estén comprendidas en la exención del 13. 1. a LIRNR, que reconoce para los no residentes las exenciones del art. 7 LIRPF, o en la exención del 13. 1. i LIRNR.

Si no media CDI y son becas de origen privado no están sujetas al IRNR, si son públicas y el otro Estado sí grava las rentas del estudiante originario de España que ha perdido la residencia, cuya fuente sea España, quedarán no sujetas al cumplirse los requisitos del último párrafo del art. 12. 1. c.

ii. Rentas procedentes del Estado de formación

En este supuesto España carece de sujeción sobre la renta, en cuanto el estudiante no es residente en España, la formación se realiza en otro Estado, y las rentas proceden de ese Estado. Así, medie o no CDI, España no podrá tener en cuenta esas rentas al no haber vínculo alguno con ellas.

B) *España como Estado de destino del estudiante*

a) Estudiante situado en España y no residente español

i. Rentas cuyo origen no sea España

Si media CDI, España por aplicación del artículo de estudiantes del respectivo CDI, no podrá tener en cuenta las rentas obtenidas por el estudiante no residente cuya fuente sea exterior a España.

Si no media CDI las rentas pueden ser gravadas en España como tributación de no residentes por aplicación del art. 12. 1. c LIRNR. Conforme a la normativa interna española, se clasifican como rentas de trabajo en el art. 16. h LIRPF 1998 y las considera sujetas en el art. 12. 1. c LIRNR 1998. Debe observarse si son susceptibles de aplicación de las exenciones de los arts. 13. 1 a y 13. 1. i LIRNR.

ii. Rentas de origen español

Cuando haya CDI aplicable, el artículo de estudiantes del MC no excluye estas rentas de gravamen en el Estado pagador y de formación, luego, *sensu contrario*, las considera gravables. Es-

paña las gravará conforme a su normativa de no residentes, que las considera sujetas por el art. 12. 1. c, salvo que sea aplicable la exención del art. 13. 1. a LIRNR 1998, que extiende a los no residentes las exenciones del art. 7 LIRPF 1998, o del art. 13. 1. i. En el caso de que el CDI celebrado siga el MC ONU (Bolivia, China), España tendrá el límite de lo dispuesto para sus residentes.

Si no media CDI, España gravará igualmente las rentas conforme al art. 12. 1. c LIRNR 1998.

- b) Estudiante originario de otro Estado, situado en España y que ha adquirido la residencia española
 - i. Rentas cuyo origen no sea España

Cuando haya CDI aplicable, España, por aplicación del respectivo artículo de estudiantes, no podrá gravar las sumas obtenidas por el estudiante procedentes de otros Estados.

Si no media CDI España podrá gravar al estudiante como a cualquier residente. Si las rentas son gravadas en su Estado de origen, España deberá evitar la doble imposición internacional conforme al art. 67 LIRPF 1998.

- ii. Rentas de origen español

Cuando haya CDI aplicable, España podrá gravar al estudiante residente las rentas procedentes del Estado español sin restricciones, pues el artículo 20 MC no limita el gravamen de este tipo de rentas. El límite de los CDI conforme al MC ONU pierde su eficacia por tratarse ya de estudiantes residentes.

2. Profesores

A) Empleo privado

- a) España como Estado de origen de profesores visitantes en otro Estado

- i. Profesores que conserven la residencia española

Cuando medie CDI, sea porque las rentas se excluyen de gravamen en el Estado visitado, sea porque se atribuyen al Estado de residencia, España podrá gravar todas las rentas del profesor, cualquiera que sea su origen, sin límite por el CDI.

Si no media CDI se podrán gravar igualmente la totalidad de las rentas, pero el Estado de visita probablemente gravará las rentas que tengan su origen en ese Estado, por lo que España deberá aplicar el art. 67 LIRPF para evitar la doble imposición internacional.

- ii. Profesores que hayan perdido la residencia española

Cuando las rentas procedan del Estado visitado, España carece de sujeción sobre las mismas, por lo que habiendo CDI o no estas rentas no podrán gravarse en España. Ahora bien, el otro Estado, si media CDI tampoco podrá gravarlas durante el plazo marcado en el CDI (se producirá una doble no sujeción), pero si no media CDI sí podrá gravarlas como único Estado que posee sujeción sobre ellas.

Cuando las rentas tengan su origen en España el criterio del pago es el único vínculo con esas rentas. Si media CDI, las rentas se atribuirán al otro Estado por el art. 15 (empleo privado) del CDI suscrito, que no podrá gravarlas por la excepción de la cláusula de profesores durante el plazo marcado en la misma (se producirá una doble no tributación). Si no media CDI, el otro Estado gravará al profesor como residente y España no tendrá sujeción.

b) España como Estado de visita

i. Profesores que no adquieran la residencia española

Si media CDI España no podrá gravar las rentas obtenidas por el profesor, sean o no de fuente española, durante el plazo marcado en la cláusula.

Si no media CDI, España podrá gravar las rentas conforme al art. 12. 1. c LIRNR, cualquiera que sea el Estado del pago.

ii. Profesores que adquieran la residencia española

Si el profesor visitante como consecuencia de su permanencia adquiere la residencia fiscal española y media CDI, España no podrá gravar las rentas del profesor durante el plazo marcado en el CDI, cualquiera que sea el Estado de origen de las mismas.

Si no media CDI, España, al poseer el vínculo de la residencia, podrá gravar la renta mundial del profesor.

B) Fondos públicos

Según ha quedado expuesto en el análisis del Com. 11 al art. 15 MC, la cláusula de profesores constituye excepción únicamente del art. 15 MC (empleo privado), por ello, cuando las rentas obtenidas por el profesor sean clasificables en el art. 19 MC (funciones públicas), será éste el régimen aplicable¹⁵⁰. Lo mismo ocurrirá con el régimen interno español, habrá que estar a las disposiciones previstas acerca de los criterios de sujeción sobre los empleados públicos.

Nuestro régimen presenta ciertas peculiaridades en relación con los aspectos personales de la sujeción de los empleados públicos, cuyo estudio, presentado a continuación, se realiza sobre la base de que cuando medie CDI el artículo aplicable, de ese concreto CDI, es el correlativo al art. 19 MC OCDE (empleo público).

a) Personal español en el extranjero

i. No residente contribuyente del IRPF

La LIRPF 1998 establece un régimen particular de sujeción al impuesto para algunos empleados públicos, consistente en considerarlos contribuyentes del impuesto aunque no sean residentes.

Esta técnica se concreta en el art. 8 LIRPF mediante la siguiente distinción:

«Son contribuyentes por este impuesto:

a) Las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español.

b) Las personas físicas que tuviesen su residencia habitual en el extranjero por alguna de las circunstancias previstas en los apartados 2 y 3 del artículo siguiente.»

Surge con el art. 8. b LIRPF una categoría que podríamos llamar *contribuyente no residente del IRPF*, similar a la que establece el art. 33 de la LIRNR para trabajadores de la UE¹⁵¹, en aplicación de la Recomendación 94/74 y el Asunto *Schumacker*¹⁵².

¹⁵⁰ El ámbito de la excepción de la cláusula de profesores se ha comentado en el apdo. III. 2. A) a).

¹⁵¹ Idea que compartimos con el profesor E. SIMÓN ACOSTA, *El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Aranzadi, Elcano, 1999, págs. 128-129. GARCÍA FRÍAS siguiendo la doctrina de TIPKE entiende que se trata de una tercera categoría de contribuyente, la primera serían los residentes por obligación personal, la segunda los no residentes por obligación real y la tercera los no residentes por obligación real, pero atendiendo a sus circunstancias personales y familiares, v. A. GARCÍA FRÍAS, "La necesaria armonización de la tributación de las personas físicas no residentes a la luz de la Jurisprudencia del TJCE", en *RDFHP*, n.º 242, vol. XLVI, 1996, pág. 1042.

El art. 9. 2. 1.º LIRPF 1998 establece:

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

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

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

La solución aportada por la LIRPF parece la más adecuada en relación con los países que tengan suscrito CDI con España. Teniendo en cuenta que el artículo de empleo público de estos CDI atribuyen la renta obtenida por estos trabajadores en exclusiva al Estado del pago, lo más coherente es permitir que puedan disfrutar de las ventajas de las deducciones personales en este Estado. Como la tributación en España *como residentes* no sería posible al estar vetada por el art. 4 del MC OCDE la residencia en ambos Estados, ya que descompondría las atribuciones de renta de las normas de reparto, el recurso ha sido considerar a estos individuos sujetos al impuesto como *contribuyentes* en lugar de como *residentes*.

Por otra parte, la sujeción de los empleados públicos en categoría de contribuyente no residente del IRPF se hace sobre la base de la nacionalidad, el art. 9. 2 sólo es aplicable a los nacionales españoles. Es claro que este requisito surge en conformidad con el art. 19. 1. b. i MC, que atribuye la renta del empleado público al Estado de residencia y de la actividad cuando el individuo sea nacional de ese Estado, tributando la renta en exclusiva en el Estado de residencia, en cuyo caso el art. 9. 2 ya no sería aplicable por exigencia del CDI y del propio art. 9. 2 LIRPF.

De la misma forma, la residencia en el extranjero debe ser 'por su condición de' empleado público. Este requisito también está en relación con los CDI, en concreto el art. 19. 1. b. ii MC que asigna el gravamen al Estado de residencia y de la actividad cuando la residencia se hubiera adquirido por *circunstancia distinta del servicio*, (que también se determina en el IRPF para los familiares mediante la excepción del art. 9. 2. 2.º.b).

AGULLÓ AGÜERO se plantea la cuestión de las diferencias que pueden surgir por el uso de la expresión 'residencia habitual en el extranjero'¹⁵³. Desde nuestro punto de vista no surge tal cuestión, en primer lugar, porque el art. 9. 1 y el 9. 2 son recíprocamente excluyentes. El 9. 2 exige que tenga la 'residencia habitual' en el extranjero, por tanto, no la puede tener en España, no se refiere a una 'residencia fiscal' en el extranjero, sino a la 'residencia habitual' conforme al concepto español de residencia fiscal. Debe tenerse en cuenta que la 'residencia fiscal' de la LIRPF viene denominada como 'residencia habitual'.

En segundo lugar, porque si es 'residente habitual' en España y 'residente fiscal' del otro Estado conforme a la normativa del otro Estado, lo que habría que dilucidar es qué residencia prevalece, la española o la del otro Estado, la cuestión no es si prevalece el 8. a ó el 8. b sino dónde reside el sujeto.

En tercer lugar, porque la clave es que tribute en España como contribuyente sin ser residente, por eso se hace la distinción del art. 8, y para no ser residente en España es necesario que lo sea en otro Estado.

¹⁵² Asunto C-279/93, *Schumacker*, Rep. 1995, p. I-225; Recomendación 94/79, de 21 de diciembre de 1993, sobre tributación de ciertos elementos de renta recibidos por no residentes en un estado miembro diferente al de su residencia, DO L n.º 39 de 10-2-1994.

¹⁵³ «Si consideramos que este mismo sujeto es residente habitual en el extranjero a los efectos del artículo 9. 2 porque tiene residencia fiscal en otro país, dicho sujeto podrá ser, a su vez, residente habitual en territorio español (si se da por ejemplo la circunstancia prevista en la letra b) del apartado 1 del artículo 9: radicación en España del centro de intereses económicos) y, en consecuencia, ser considerado contribuyente tanto de acuerdo con el artículo 8. b) como al amparo del art. 8. a); en cuyo caso se plantea la duda acerca de cuál de las dos situaciones prevalece»; cf. A. AGULLÓ AGÜERO, "Comentario al Artículo 9 LIRNR: Representantes", en *Los nuevos impuestos sobre la renta de las personas físicas y sobre la renta de no residentes*, dirigido por: G. ORÓN MORATAL, Mc Graw Hill, Madrid, 1999, pág. 87.

ii. El último párrafo del art. 12. 1. c LIRNR

La normativa expuesta parece ser contraria al último párrafo del art. 12. 1. c LIRNR, que establece una no sujeción sobre las rentas satisfechas por la Administración española a trabajadores no residentes cuyo trabajo se preste íntegramente en el extranjero y estén sometidos en el otro Estado a un impuesto personal¹⁵⁴. Entendemos, sin embargo, que para los no residentes contribuyentes del IRPF, es la propia normativa del IRPF la que constituye una excepción al último párrafo del art. 12. 1. c LIRNR.

b) Personal extranjero en España

Para este supuesto formula el art. 9. 4 LIRPF 1998:

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

Este caso exige la condición de reciprocidad que, a nuestro juicio, tiene dos vertientes. Por un lado, consiste en que el otro Estado grave a sus funcionarios por el mismo sistema que si fueran residentes, para evitar que este sujeto sea gravado como no residente en ambos Estados. Por otro, que el otro Estado grave como no residentes a nuestros empleados públicos residentes en ese Estado.

También es necesario indicar, puesto que la Ley no lo hace, que la referencia a los tratados internacionales que realiza el artículo no se refiere a los Convenios de Doble Imposición, sino a toda esa serie de normas específicas que tienen algunos empleados y cargos públicos. Por ejemplo, el Convenio de Viena sobre Relaciones Diplomáticas, de 18 de abril de 1961 o el Protocolo sobre los Privilegios y las Inmunidades de las Comunidades Europeas.

Es necesaria esta precisión porque lo establecido en el art. 9. 4 LIRPF trastoca la norma de reparto del CDI aplicable al invertir el sistema de gravamen a que debe ser sometido el sujeto por aplicación del CDI, evitando la doble imposición el Estado que no debe hacerlo según el CDI aplicable y viceversa. Pues el del pago (del que es empleado público) lo gravará como si fuera residente y España como no residente sobre las rentas que España tenga atribuidas (siendo un residente contribuyente del IRNR, y no del IRPF). Si el propio art. 9. 4 impidiese hacer ese cambio con su alusión a los tratados internacionales, de los que forman parte los CDI, entonces ¿para qué el artículo?¹⁵⁵

3. Estudiantes en prácticas remuneradas

La cláusula de estudiantes remunerados clasifica rentas de empleo, al igual que la de profesores, constituyendo ambas una excepción al art. 15 MC prevista en el Com.11 al art. 15. Los vínculos y soluciones previstas son también similares, salvo especialidades de los CDI como pueden ser los límites económicos, o la ampliación del ámbito subjetivo equiparándolo con los estudiantes del art. 20 MC. En España los criterios de sujeción y la clasificación interna de la renta también coinciden. Por ello, para evitar reiteraciones, nos remitimos a lo ya expuesto en los apartados anteriores.

¹⁵⁴ Estos requisitos ya estaban en el art. 12. 3. d de la redacción anterior a 2002.

¹⁵⁵ Señala AGULLÓ AGÜERO que al art. 9. 4 es simétrico del 9. 2 sólo en apariencia: «ya que la condición de partida en ambos casos no es absolutamente paralela. Mientras en el caso de los sujetos del apdo. 4 no hay duda respecto a su condición de contribuyentes, ya que se trata de residentes en territorio español, residencia que es objeto de regulación en el apartado 1; en el caso de los sujetos del apartado 2 no se puede afirmar con la misma rotundidad que sean sujetos no contribuyentes, dado que existe una duda razonable de que la residencia habitual en el extranjero que allí se menciona, y que no es objeto de definición en el texto de la Ley, excluye de forma absoluta la residencia habitual en territorio Español, como ya vimos en su momento», cf. A. AGULLÓ AGÜERO, "Comentario al Artículo 9 LIRPF: Residencia habitual en territorio español", *op. cit.*, pág. 90. Compartimos la opinión de la autora en cuanto a que no son situaciones totalmente simétricas, sin embargo, creemos que la diferencia no es contribuyente/no-contribuyente (consecuencia), sino residente/no-residente (causa). Los empleados públicos del art. 9. 2 siempre son contribuyentes, si no ¿cómo iban a tributar por el IRPF?, lo que no son es residentes (para aplicar un CDI hay que dilucidar que residencia prevalece).

IX. PARTICULARIDADES DE LOS CDI SUSCRITOS POR ESPAÑA

El examen de los CDI españoles en este trabajo dedicado al art. 20 MC OCDE y al Com. 11 al art. 15 sigue dos métodos distintos, uno para el artículo del CDI correspondiente al art. 20 MC OCDE, consistente en señalar convenio por convenio las diferencias con el MC OCDE.

El otro, para profesores visitantes y estudiantes en prácticas remuneradas que, al no tener un artículo del MC OCDE sobre el que establecer una comparación, se efectúa mediante una sistematización de los elementos distintivos ya observados en el análisis abstracto.

1. El artículo 20 MC en los CDI españoles

Alemania (art. 20): Similar al MC OCDE 1963.

Argentina (art. 20. 2): Similar al MC OCDE 1977.

Australia (art. 20): Similar al MC OCDE 1977. No incluye a los estudiantes sólo en prácticas. Usa la expresión pagos, en vez de la de sumas o cantidades, lo cual es un indicio de que puede admitir otras clase de ingresos más amplios a los del ámbito objetivo general del art. 20 MC. En lugar de la expresión 'no puede someterse a imposición en ese Estado', contiene 'estará *exento* de imposición en ese Estado'.

Austria (art. 20. 1): Similar al MC OCDE 1963.

Bélgica (art. 20. 2): Similar al MC OCDE 1963.

Bolivia (art. 20): Similar al MC ONU.

Brasil (art. 21. 1.): No exige que las rentas percibidas por el estudiante procedan de fuentes situadas fuera del Estado de formación. En lugar de la expresión 'no puede someterse a imposición en ese Estado', contiene 'estará *exento* de imposición en el primer Estado'.

Bulgaria (art. 18. 2): No hace referencia a la residencia del estudiante, en cuyo defecto entendemos aplicable la regla general del MC OCDE.

Canadá (art. 20): Similar al MC OCDE 1977.

Checoslovaquia (art. 20)¹⁵⁶: Similar al MC OCDE 1977.

China: Similar al MC ONU. El art. 21. 1 de este CDI contiene dos letras en las que se especifican distintos tipos de sumas que puede obtener el estudiante. Respecto de los señalados en la letra b), que son la mayoría de los clasificables en el artículo de estudiantes, no se exige que procedan de fuentes situadas fuera del Estado de formación. La letra a) admite cualquier tipo de pagos siempre que procedan de fuentes situadas fuera del Estado de formación. En lugar de la expresión 'no puede someterse a imposición en ese Estado', contiene 'estará *exento* de imposición en ese Estado'.

Corea del Sur (art. 20. 1): Similar al CDI con EEUU.

Cuba (art. 20): Similar al MC OCDE 1977.

Dinamarca (art. 21): No exige que los pagos procedan de fuentes situadas fuera del Estado de formación. Contiene tres letras en las que se desglosan distintos tipos de actividades y de pagos.

Ecuador (art. 20): Similar al MC OCDE 1977.

¹⁵⁶ Aplicable a Chequia y Eslovaquia.

Eslovenia (art. 21): Similar al MC OCDE 1977.

Estados Unidos: El convenio con este estado ha sido estudiado de forma particular en un apartado de este trabajo¹⁵⁷.

*Federación Rusa*¹⁵⁸ (art. 20): Similar al MC OCDE 1977.

Filipinas (art. 20. 1): No exige que las rentas procedan de fuentes situadas fuera del Estado de formación.

Finlandia (art. 20. 2): Similar al MC OCDE 1963.

Francia (art. 21): Similar al MC OCDE 1977.

Grecia (art. 20. 3): Similar al MC OCDE 1977.

Holanda (art. 22): Similar al MC OCDE 1963.

Hungría (art. 20): Similar al MC OCDE 1977.

India (art. 21): Similar al MC OCDE 1977.

Indonesia (art. 21): Similar al MC OCDE 1977.

Irlanda (art. 20): Similar al MC OCDE 1977.

Islandia (art. 20): Similar al MC OCDE 1977.

Israel (art. 20): Los sumas que puede percibir el estudiante se desglosan en dos letras. La letra b), que comprende la mayoría de los supuestos clasificables por el art. 20 MC, no exige que procedan de fuentes situadas fuera del Estado de formación. La letra a) admite otros tipos de pagos, siempre que procedan de fuentes situadas fuera del Estado de formación. En lugar de la expresión 'no puede someterse a imposición en ese Estado', contiene 'estará exento de imposición en ese Estado'.

Italia (art. 20. 2): Similar al MC OCDE 1977.

Japón (art. 21): Similar al MC OCDE 1977.

Luxemburgo (art. 20): Similar al MC OCDE 1977.

Marruecos (art. 20): Similar al MC OCDE 1977. No exige que la rentas procedan de fuentes situadas fuera del Estado de formación, lo cual es congruente con el uso de la expresión 'cantidades que... reciba o gane', ya que el segundo verbo se refiere a las *remuneraciones* que el estudiante pueda obtener en el Estado de formación.

Méjico (art. 20): Similar al MC OCDE 1977.

Noruega (art. 20): Similar al MC OCDE 1977.

Polonia (art. 20. 3): Similar al MC OCDE 1977. Utiliza la expresión 'pagos' en lugar de 'sumas' o 'cantidades', lo cual es un indicio de que puede tener un ámbito objetivo más amplio que el del MC OCDE.

Portugal (art. 21. 1): Similar al MC OCDE 1977.

Reino Unido (art. 20): Similar al MC OCDE 1977

¹⁵⁷ V. apdo. VII. 3.

¹⁵⁸ Aplicable únicamente a la actual Rusia, no a las ex Repúblicas.

Rumania (art. 21. 1): Similar al MC OCDE 1977. Incluye a las personas en cursos de 'perfeccionamiento profesional', ampliando el ámbito subjetivo del artículo.

Suecia (art. 21. 1): Similar al MC OCDE 1977. En lugar de la expresión 'no puede someterse a imposición en ese Estado', contiene 'estará *exento* de imposición en el primer Estado'.

Suiza (art. 20): Similar al MC OCDE 1963.

Tailandia (art. 20): En lugar de la expresión 'no puede someterse a imposición en ese Estado', contiene 'estará *exento* de imposición'. Como sucede en otros CDI que contienen esta expresión, el artículo desglosa las sumas en dos letras, la primera (i) admite cualquier tipo de pago que procede de fuentes situadas en el exterior del Estado de formación, la segunda (ii) se refiere al ámbito objetivo general del art. 20 MC, respecto del que no se exige que proceda de fuentes exteriores.

Túnez (art. 20): Similar al MC OCDE 1977.

*URSS*¹⁵⁹ (art. 12. 2. c): Los estudiantes se regulan en la misma cláusula que los estudiantes remunerados, con los mismos límites temporales. No obstante, no queda suficientemente claro respecto de quién se exige que las rentas procedan de fuentes situadas fuera del Estado de formación, al no haber especificación alguna entendemos que se refiere a ambos tipos de rentas.

2. Variantes en las remuneraciones señaladas en el Comentario 11 al artículo 15 MC

A) CDI que no contienen las cláusulas de profesores ni de estudiantes remunerados

Es el caso de los suscritos con Alemania, Australia, Canadá, Checoslovaquia, Islandia, Rusia, Méjico, Noruega, Suiza y Túnez. El caso de Marruecos es especial, pues no contiene ambas cláusulas, sin embargo, en el art. 20 sobre estudiantes usa la expresión 'las cantidades que un estudiante o persona en prácticas... reciba o *gane*', en nuestra opinión el uso del verbo ganar se refiere a las remuneraciones que el estudiante o estudiante en prácticas pueda obtener por trabajos prestados en el Estado de formación.

B) CDI que incluyen a profesores visitantes

Incluyen esta referencia los CDI suscritos con: Argentina, Bélgica, Bolivia, Brasil, Bulgaria, China, Corea del Sur, Cuba, Dinamarca, Ecuador, Eslovenia, Filipinas, Finlandia, Francia, Grecia, Holanda, Hungría, India, Indonesia, Irlanda, Israel, Italia, Japón, Luxemburgo, Polonia, Portugal, Reino Unido, Rumania, Suecia, Tailandia y la URSS (aplicable a las ex Repúblicas).

a) Variantes en el aspecto formal

i. CDI cuya previsión de profesores y estudiantes se hace en artículos separados

Se ha hecho así en los CDI con Bolivia (arts. 20 y 21); Brasil (arts. 19 y 20); China (arts. 20 y 21); Corea del Sur (arts. 20 y 21); Cuba (arts. 20 y 21); Dinamarca (arts. 20 y 21), Ecuador (arts. 20 y 21), Eslovenia (arts. 20 y 21), Filipinas (arts. 20 y 21); Francia (arts. 20 y 21); Holanda (arts. 21 y 22); India (arts. 21 y 22); Indonesia (arts. 20 y 21); Irlanda (arts. 20 y 21); Israel (arts. 20 y 21); Japón (arts. 20 y 21); Luxemburgo (arts. 20 y 21); Portugal (arts. 20 y 21); Rumania (arts. 21 y 22); Suecia (arts. 20 y 21); Tailandia (arts. 20 y 21); Reino Unido (arts. 20 y 21).

ii. CDI cuya previsión es en artículo único

Este es el caso de los celebrados con Argentina (art. 20), Austria (art. 21), Bélgica (art. 20), Bulgaria (art. 18), Finlandia (art. 20), Grecia (art. 20), Italia (art. 20), Polonia (art. 20), URSS (art. 12).

¹⁵⁹ Aplicable a las ex Repúblicas, excepto Rusia.



- iii. CDI que han previsto la situación de los profesores pero no la de estudiantes en prácticas remuneradas

Esta circunstancia, bastante frecuente, se encuentra en los CDI españoles con Argentina, Bélgica, Bulgaria, Cuba, Ecuador, Eslovenia, Finlandia, Francia, Grecia, Holanda, India, Indonesia, Irlanda, Israel, Italia, Japón, Luxemburgo y Reino Unido.

b) Variantes en el aspecto material

- i. CDI que aplican el artículo de profesores sólo a los que conserven la residencia del Estado de origen

Los CDI aplicables únicamente a profesores que conserven la residencia del Estado de origen son: Bélgica, Dinamarca, Filipinas, Grecia, Italia y la URSS (aplicable a las ex Repúblicas).

Por defecto se obtienen los CDI que aplican también el artículo a quienes hubieran adquirido la residencia fiscal con motivo de la visita, que son mayoría: Argentina, Bolivia, Brasil, Bulgaria, China, Corea del Sur, Cuba, Ecuador, Eslovenia, Francia, Holanda, Hungría, India, Indonesia, Irlanda, Israel, Japón, Luxemburgo, Polonia, Portugal, Rumania, Suecia, Tailandia y el Reino Unido¹⁶⁰.

Los CDI con Ecuador, Francia, Rumania y Tailandia lo describen de una manera especial, pues no usan la expresión 'que sea o haya sido inmediatamente antes', sino otra más descriptiva: «Una persona física que sea residente de un Estado contratante al comienzo de su estancia en el otro Estado Contratante, y que permanezcan temporalmente en este último Estado...». Esta frase indica que los profesores tienen la otra residencia fiscal al comienzo de la estancia, perdiéndola por la permanencia en el otro Estado que, obviamente, será su nuevo Estado de residencia fiscal.

El CDI con Holanda admite directamente cualquiera de ambas residencias usando la expresión 'Estados' en plural, así: «Las cantidades que un profesor o maestro residente *de uno de los Estados...*», en vez de hacerlo en singular «residente de un Estado contratante», que es la habitual en el resto de los artículos del MC OCDE y de los CDI, exigiendo con ello dirimir la residencia del sujeto en uno u otro Estado contratante, para así determinar cual es el 'otro Estado', el de la fuente. Esta diferencia de número en la expresión 'Estados' conlleva, a nuestro juicio, admitir que en la aplicación del CDI con Holanda, al igual que en el artículo de profesores de muchos otros CDI, resulta indiferente la residencia del profesor en uno u otro Estado para aplicarle el artículo; o lo que es lo mismo, que aun perdiendo la residencia de su Estado de origen y, adquiriendo la del visitado, se sigue aplicando igual el artículo de profesores.

El CDI con Irlanda es más escueto, dando por entendido que el profesor ha adquirido la residencia del país visitado, así, señala: «y que inmediatamente antes de dicha visita fuera residente del otro Estado contratante».

- ii. CDI con límite económico a la exclusión de gravamen

Ninguno de los CDI celebrados por España establece un límite económico sobre la remuneración obtenida por el profesor. El CDI con Irlanda determina que sólo se podrá disfrutar una vez de la aplicación del artículo.

- iii. CDI con límite temporal a la exclusión de gravamen

Se presenta en los CDI con Argentina (1 año), Bélgica, Bolivia, Brasil, Bulgaria, China (3 años), Corea del Sur, Dinamarca, Ecuador, Eslovenia, Filipinas, Finlandia, Francia, Grecia, Holanda,

¹⁶⁰ El CDI con Portugal supone un caso especial porque exige que la renta también esté excluida de gravamen en el Estado de origen. Si la renta no está exenta de suyo en el de origen, se podría alcanzar este fin igualmente cuando el profesor pierda la residencia fiscal española, adquiriendo la portuguesa, ya que el artículo admite la aplicación a quienes tuvieran la residencia inmediatamente antes del traslado. La doble no tributación de profesores se comentó en el apdo. V. 2. A) a) ii.

India, Indonesia, Irlanda, Israel, Italia, Japón, Luxemburgo, Polonia, Portugal, Rumania, Suecia (1 año), Tailandia, Reino Unido, URSS (3 años). El CDI con Hungría no establece límite temporal.

iv. Variantes en cuanto al centro de enseñanza o investigación

Entre los CDI españoles los celebrados con Argentina, Bélgica, Bulgaria, China, Ecuador, Francia, Hungría, India, Rumania, Tailandia y las Repúblicas de la extinta URSS, exigen que el centro tenga reconocimiento oficial, sin concretar nivel académico, aunque la alusión al nivel universitario suele ser específica (el CDI con China incluye expresamente las conferencias). Otros CDI, como los celebrados con Bolivia, Corea del Sur, Cuba, Eslovenia, Israel y Portugal, sólo admiten que se trate de centros no lucrativos. Los CDI con Irlanda y el Reino Unido exigen que los centros estén reconocidos por el Estado contratante, pero no señalan que se trate de centros oficiales. Hay también CDI que admiten instituciones culturales en general, no específicamente dedicadas a la enseñanza o investigación, caso de Argentina, Grecia, Suecia y Repúblicas de la extinta URSS; Brasil entre las instituciones culturales distingue a los museos, pero exige que se trate de un programa oficial de intercambio cultural.

Hay CDI, por último, que no concretan características sobre el centro de la enseñanza, y sólo se refieren a la actividad, se da este caso en los suscritos con Filipinas y Países Bajos. Similares, aunque con especificaciones, son los de Dinamarca, Finlandia, Indonesia, Italia, Japón, Luxemburgo y Polonia.

v. CDI que excluyen las investigaciones en interés privado

Sucede en los CDI con Bolivia, Bulgaria, China, Cuba, Ecuador, Eslovenia, Filipinas, Hungría, Grecia, India, Indonesia, Irlanda, Israel, Polonia, Rumania, Tailandia y la URSS (aplicable a las ex Repúblicas, excepto Rusia).

vi. Variantes en cuanto al origen de las rentas

Ninguno de los CDI españoles con cláusula sobre profesores concretan que las rentas obtenidas por el profesor deban proceder de fuentes situadas fuera del Estado visitado, aplicándose, por tanto, cualquiera que sea el origen de las mismas, el Estado visitado, el de origen del profesor, o un tercer Estado.

vii. El artículo de profesores como excepción a otros artículos

Como regla el artículo de profesores constituye una excepción únicamente al art. 15 MC, ahora bien, el CDI puede especificar un ámbito distinto, es el caso de los CDI con Ecuador y Rumania, que señalan como ámbito «cualquier remuneración *distinta* de las comprendidas en el párrafo 2 del artículo 14 (referente a profesiones independientes)». En estos CDI habrá que entender, por tanto, que el artículo de profesores también es excepción al art. 19 sobre empleo público.

Por otra parte, casi todos los CDI especifican que las rentas clasificadas en el artículo son únicamente las obtenidas de la actividad de enseñar o investigar. Puede haber CDI que *no* realicen esta especificación, con ello no amplían el ámbito de la excepción hacia otros artículos distintos del CDI, sino que admiten incluir otras rentas clasificables por el art. 15, pero obtenidas por trabajos distintos del de enseñar o investigar, es el caso de los CDI con Bélgica y la URSS.

c) Variantes en la norma de reparto

i. CDI que excluyen de gravamen al Estado visitado

Los CDI españoles que contienen una frase similar a la del art. 20 MC (estudiantes), esto es, que no atribuyen propiamente la renta sino que la excluyen de gravamen en el Estado visitado, son los celebrados con Argentina, Bolivia, Brasil, Bulgaria, China, Corea del Sur, Cuba, Dinamarca,



Eslovenia, Filipinas, Finlandia, Grecia, Hungría, India, Indonesia, Irlanda, Israel, Italia, Polonia, Portugal, Suecia, Tailandia, Reino Unido y la URSS (aplicable a las ex Repúblicas, excepto Rusia).

ii. CDI que atribuyen el gravamen en exclusiva al Estado de origen

Los CDI suscritos con Bélgica, Ecuador, Francia, Holanda, Japón, Luxemburgo y Rumania mediante una norma de reparto cerrada excluyente atribuyen el gravamen en exclusiva al Estado de origen.

C) *CDI que incluyen a los estudiantes remunerados*

Entre los CDI celebrados por España contienen esta cláusula los firmados con: Austria, Bolivia, Brasil, China, Corea del Sur, Dinamarca, Filipinas, Hungría, Marruecos¹⁶¹, Polonia, Portugal, Rumania, Suecia, Tailandia, URSS y EEUU.

a) Variantes en el aspecto formal

i. CDI que regulan a los estudiantes en prácticas remuneradas con los del art. 20 MC

Todos los CDI suscritos por España que contienen la cláusula de remuneraciones obtenidas por estudiantes, lo hacen junto con los estudiantes del art. 20 MC, aun cuando el de profesores esté en artículo separado.

ii. CDI que no han previsto la situación de los profesores, pero sí la de estudiantes en prácticas remuneradas

Esta situación es excepcional y sólo se presenta en los CDI con Austria, Marruecos y EEUU.

b) Variantes en el aspecto material

i. CDI que establecen un límite económico

Se da este supuesto en los CDI con Corea del Sur (6.000 euros); Hungría (60.000 florines); Portugal (7.000 euros); Rumania (1.020 euros); EEUU (5.000\$ - 8.000\$ según sea el límite temporal)¹⁶².

ii. CDI que establecen un límite temporal

Entre los CDI españoles, Austria (183 días año); Brasil (4 años); Corea del Sur (5 años - 12 meses) el artículo de estudiantes de este CDI es idéntico al del CDI con EEUU; Hungría (3 años); Polonia (183 días año); Suecia (100 días); URSS (6 años); EEUU (5 años - 12 meses)¹⁶³.

iii. Variantes en cuanto al tipo de actividad

a) CDI que excluyen cualquier trabajo no ligado a la formación: Austria.

b) CDI que admiten otros trabajos pero sólo para el sostenimiento del estudiante: Brasil, Dinamarca, Filipinas, Hungría, Marruecos, Polonia, Suecia, Tailandia, URSS.

¹⁶¹ Este CDI es especial, según se ha indicado en el apdo. IX. 2. A).

¹⁶² V. este artículo en particular en el apdo. VII. 3.

¹⁶³ Estos casos podrían completarse con los CDI que contienen el 2.º párr. del art. 20 MC ONU, que establece para los estudiantes que trabajan el mismo límite de beneficios en el Estado de la formación que para sus residentes, y son Bolivia (art. 20. 2) y China (art. 20. 2).

c) CDI que admiten cualquier tipo de trabajo: Bolivia, Corea del Sur, China, Portugal, Rumania, EEUU.

d) CDI que excluyen las prácticas en interés privado: Corea del Sur y Estados Unidos.

iv. CDI que exigen conservar la residencia del Estado de origen

Entre los CDI españoles el único que contiene una variante en esta cláusula respecto de la residencia establecida para los estudiantes del art. 20 MC, es el suscrito con Suecia, cuya cláusula señala: «Un estudiante de una universidad, escuela u otra institución educativa de un Estado contratante, que permanezca temporalmente en el otro Estado contratante». Conforme a esta redacción, el CDI expresa dos requisitos, primero, que el estudiante lo sea en su Estado de origen y vaya al otro Estado sólo en esa condición, esto es, que el centro académico en el que consta como estudiante siga siendo el de origen; segundo, que conserve la residencia del Estado de origen (es el único CDI español que lo exige). El dato que permite corroborar esta interpretación es el límite temporal de la cláusula, sólo 100 días, plazo inferior a un curso académico, durante el cual difícilmente se perderá la residencia del Estado de origen.

v. El artículo de estudiantes remunerados como excepción a otros artículos

Como regla general, según se expuso, la excepción establecida en la cláusula de estudiantes en prácticas remuneradas sólo afecta a rentas de origen privado, ahora bien, hay CDI cuya cláusula específica que el ámbito subjetivo es el mismo que el de estudiantes correspondientes al art. 20 MC. En estos CDI la excepción de estudiantes remunerados se amplía a las remuneraciones de origen público, aunque en la práctica sea difícil que un aprendiz ejercite una función pública (él es el destinatario de esa función) y sea sujeto del art. 19 MC¹⁶⁴.

Entre los CDI suscritos por España, la remisión específica al ámbito del artículo de estudiantes correspondiente al 20 MC, se encuentra en los CDI con Corea del Sur (para los estudiantes en prácticas remuneradas del art. 20. 1, no para los del art. 20. 2), Dinamarca, Filipinas, Hungría, Portugal, Rumania, Tailandia, EEUU (sobre los estudiantes en prácticas remuneradas del art. 22. 1, no sobre los del art. 22. 2)¹⁶⁵. A los que pueden sumarse los CDI con Bolivia y China, en cuanto responden al art. 20 MC ONU.

El CDI con Marruecos, según se ha comentado, es especial pues no tiene cláusula de estudiantes remunerados, sino que incluye las remuneraciones con el simple uso de la expresión 'gane'.

vi. Variantes en cuanto al origen de las rentas

El CDI con la URSS (aplicable a las ex Repúblicas, excepto Rusia) es el único que, conteniendo una referencia a las remuneraciones de estudiantes, exige que procedan de fuentes situadas fuera del Estado de visita para aplicarles la excepción. Por consiguiente, cuando procedan de fuentes situadas en el Estado de alojamiento, se aplicará el artículo respecto del que la cláusula constituye excepción, (art. 12. 1 del CDI, equivalente al art. 15 MC).

c) Variantes en la norma de reparto

Todos los CDI españoles con cláusula de estudiantes remunerados determinan la exclusión de gravamen en el Estado de las prácticas, sin concretar la asignación de la renta a ningún Es-

¹⁶⁴ Este tema se ha analizado en el apdo. III. 2. B).

¹⁶⁵ El caso de Hungría y la URSS es particular, pues si bien identifican el ámbito subjetivo de los estudiantes en prácticas remuneradas con los del art. 20 MC, la excepción no opera frente al artículo de empleados públicos. En el caso de Hungría porque el propio artículo señala que se establece como excepción frente a los arts. 14 (trabajo independiente) y 15 (empleo privado), luego no lo es frente al art. 19. En el caso de la URSS porque la excepción de estudiantes se incluye en el mismo artículo del empleo privado, fuera del artículo sobre empleados públicos (esta característica del CDI con la URSS se ha comentado, respecto de los profesores en la nota 26).



tado. Cuando no resulte aplicable esta cláusula, rige el art. 15 en la medida que constituyen una excepción a las rentas de trabajo (en general al art. 15 MC).

d) CDI que incluyen el art. 20. 2 MC ONU

De los CDI celebrados por España únicamente los suscritos con Bolivia (art. 20. 2) y China (art. 21. 2) incluyen este precepto según la redacción del art. 20. 2 MC ONU.

BIBLIOGRAFÍA

- AA. VV.: "The Interpretation of tax treaties with particular reference to article 3(2) of the OECD Model (II)", en *British Tax Review*, n.º 2, 1984, págs. 90-108.
- AGULLÓ AGÜERO, A.: "Comentario al Artículo 9 LIRNR: Representantes", en *Los nuevos impuestos sobre la renta de las personas físicas y sobre la renta de no residentes*, dirigido por: G. ORÓN MORATAL, Mc Graw Hill, Madrid, 1999, págs. 774-777.
- AMERICAN LAW INSTITUTE, *Federal Income Tax Project: international aspects of United States income taxation II: proposals on United States income tax treaties / adopted by the American Law Institute at San Francisco, California, May 13, 1991*, dirigido por: Hugh J. AULT and D. R. TILLINGHAST, American Law Institute, Philadelphia, 1992.
- AULT, H. J.: "The role of the OECD commentaries in the interpretation of tax treaties", en *Essays on International Taxation*, dirigido por: H. H. ALPERT and K. VAN RAAD, de la serie: *On International Taxation*, n.º 15, dirigida por: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1993, págs. 61-68.
- BAKER, P.: *Double Taxation and International Tax Law*, 2.ª ed., Sweet and Maxwell, London, 1994.
- BRICKER, M. P.: "Arbitration Procedures in Tax Treaties", en *Intertax*, n.º 3, vol. 26, 1998, págs. 97-108.
- CALDERÓN CARRERO, J. M.: "Algunas reflexiones en torno a los problemas de interpretación y calificación que plantea la aplicación de los Convenios de Doble Imposición Internacional: Análisis a la luz del nuevo Modelo de Convenio OCDE 1992", en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, vol. XLIV, 1994, 135-188.
- *La Doble Imposición Internacional en los Convenios de Doble Imposición y en la Unión Europea*, Aranzadi, Pamplona, 1997.
- DE ARESPACOHAGA, J.: *Planificación Fiscal Internacional. Convenios de Doble Imposición. Estructuras Fiscales. Tributación de no residentes*, 2.ª ed., Marcial Pons, Madrid, 1998.
- DE LA VILLA GIL, J. M.: "Informe de España", en XXXV Congrès International de Droit Financier et Fiscal. Tramitación y práctica de los procedimientos amistosos, dirigido por: K. KOCH, de la serie: *Cahiers de Droit Fiscal International*, vol. LXVI a, dirigida por: IFA, Kluwer, Deventer, 1981, págs. 235-248.
- "Convenios Fiscales de Doble Imposición", de la serie: *Comentarios a las leyes Tributarias y Financieras*, Tomo XIV, dirigida por: N. AMORÓS RICA, EDERSA, Madrid, 1983.
- "Rentas de Trabajo", en *Relaciones Fiscales Internacionales*, dirigido por: José María DE LA VILLA GIL, de la serie: *Estudios de Hacienda Pública*, dirigida por: Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1987, págs. 173-193.
- "Residencia y ciudadanía: su tratamiento y repercusiones jurídicas", en *Estudios sobre el Convenio entre España y Estados Unidos para evitar la doble imposición*, dirigido por: A. MARTÍNEZ LAFUENTE, *Gaceta Fiscal*, Madrid, 1991, págs. 151-160.
- DEL ARCO RUETE, L.: *Doble imposición internacional y derecho tributario español*, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1977.

- DOERNBERG, R. L., y VAN RAAD, K.: *The 1996 United States Model Income Tax Convention*, Kluwer Law International, Den Haag, 1997.
- FARRÉ ESPAÑOL, J. M.: *La doble imposición: modelo OCDE 1992*, EINIA, Barcelona, 1994.
- GARCÍA FRÍAS, A.: "La necesaria armonización de la tributación de las personas físicas no residentes a la luz de la Jurisprudencia del TJCE", en *RDFHP*, n.º 242, vol. XLVI, 1996, págs. 1019-1047.
- GEST, G., y TIXIER, G.: "Droit Fiscal International", de la serie: *Droit fondamentale*, dirigida por: S. RIALS, 2.ª ed., Presses Universitaires de France, Paris, 1990.
- GONZÁLEZ POVEDA, V.: "Convenio entre el reino de España y los Estados Unidos de América", de la serie *Tratados y Convenios Internacionales*, CISS, Valencia, 1991.
- HARDING, B. M.: "Making scholarship and fellowship payments to foreign students: an overview of tax issues and problems", en *Tax Notes*, 1992, págs. 533-538.
- IFA: "XXXV Congrès International de Droit Financier et Fiscal. Tramitación y práctica de los procedimientos amistosos", dirigido por: K. KOCH, de la serie: *Cahiers de Droit Fiscal International*, vol. LXVIa, dirigida por: IFA, Kluwer, Deventer, 1981.
- ISENBERGH, J.: *International Taxation: U. S. Taxation of Foreign Persons and Foreign Income*, vol. III, 2.ª ed., Little, Brown and Company, Boston, 1996.
- JIMÉNEZ BLANCO, J. I.: "Métodos para evitar la doble imposición internacional en el Modelo de Convenio OCDE: su planificación en el Convenio España-USA", en Estudios sobre el Convenio entre España y Estados Unidos para evitar la doble imposición, dirigido por: A. MARTÍNEZ LAFUENTE, *Gaceta Fiscal*, Madrid, 1991, págs. 369-385.
- LARENZ, K.: *Metodología de la ciencia del Derecho*, traducido por M. RODRÍGUEZ MOLINERO, Ariel, Barcelona, 1994.
- LINDENCRONA, G.: "Tax treatment of visiting professors", en *International Studies in Taxation: Law and Economics - Liber Amicorum Leif Mutén*, dirigido por: Gustaf LINDENCRONA, de la serie: *On International Taxation*, n.º 21, dirigida por: Kluwer Law International, Kluwer Law International, London, 1999, págs. 187-197.
- MALHERBE, J.: *Droit Fiscal International*, Larcier, Bruxelles, 1994.
- MARZO CHURRUCA, S.: "Diferencias existentes entre el proyecto de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE de 1963 y el Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE de 1977", en *Estudios de Doble Imposición Internacional*, dirigido por: J. M. DE LA VILLA, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, págs. 198-230.
- MEDINA CEPERO, J. R.: *Los Convenios para Evitar la Doble Imposición*, Trivium, Madrid, 2001.
- OCDE: *Les Crédits d'Impôt Fictif. Un réexamen de la question*, Informe aprobado por el Comité de Asuntos fiscales el 23 de octubre de 1997.
- *L'application du Modèle de Convention Fiscale de l'OCDE aux Sociétés des Persones*, Informe aprobado por el Comité de Asuntos fiscales el 20 de enero de 1999.
- *Problèmes posés par l'article 14 du Modèle de Convention Fiscale de l'OCDE*, Informe aprobado por el Comité de Asuntos fiscales el 27 de enero de 2000.
- PROKISCH, R.: "Commentary to the Article 15", en *On Double Taxation Conventions*, dirigido por: K. VOGEL, 3.ª ed., traducido al inglés por: J. MARIN y B. ELVIN, Kluwer Law International, Munich, 1997, págs. 879-952.
- RODI, M.: "Commentary to the art. 19", en *On Double Taxation Conventions*, dirigido por: K. VOGEL, 3.ª ed., traducido al inglés por: J. MARIN y B. ELVIN, Kluwer Law International, Londres, 1997, págs. 1018-1054.
- SIMÓN ACOSTA, E.: *El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Aranzadi, Elcano, 1999.

- SWCHART, M., y PETERSON, J.: "Taisei: US revenue target PEs", en *International Tax Review*, n.º 7, vol. 6, 1995, págs. 11-14.
- Tax Treaty Interpretation*, dirigido por: LANG, M., Kluwer Law International, The Hague, 2001.
- TIXIER, G.: *Droit Fiscal International*, de la serie: Que sais - je?, n.º 2306, dirigida por: P. ANGOULVENT, 1.ª ed., Presses Universitaires de France, Paris, 1986.
- TOVILLAS MORÁN, J. M.: *Estudio del Modelo de Convenio sobre Renta y Patrimonio*, Marcial Pons, Madrid, 1996.
- VOGEL, K.: "Il diritto tributario internazionale", en *Il diritto tributario e le sue fonti*, de la serie: *Trattato di Diritto Tributario*, vol. I, Tomo II, dirigida por: A. AMATUCCI, E. GONZÁLEZ GARCÍA y W. SCHICK, CEDAM, Padova, 1994, págs. 691-725.
- "Commentary to the art. 20", en *On Double Taxation Conventions*, dirigido por: K. VOGEL, 3.ª ed., traducido al inglés por: J. MARIN y B. ELVIN, Kluwer Law International, Londres, 1997, págs. 1055-1066.
- "Preface to Articles 6 to 22", en *On Double Taxation Conventions*, dirigido por: K. VOGEL, 3.ª ed., traducido al inglés por: J. MARIN y B. ELVIN, Kluwer Law International, Londres, 1997, págs. 357-365.
- "Commentary to the art. 3", en *On Double Taxation Conventions*, dirigido por: K. VOGEL, 3.ª ed., traducido al inglés por: J. MARIN y B. ELVIN, Kluwer Law International, Londres, 1997, págs. 165-217.
- "Introduction", en *On Double Taxation Conventions*, dirigido por: K. VOGEL, 3.ª ed., traducido al inglés por: J. MARIN y B. ELVIN, Kluwer Law International, Londres, 1997, págs. 1-76.
- "Commentary to the art. 23", en *On Double Taxation Conventions*, dirigido por: K. VOGEL, 3.ª ed., traducido al inglés por: J. MARIN y B. ELVIN, Kluwer Law International, Londres, 1997, págs. 1118-1272.
- "Commentary to the art. 1", en *On Double Taxation Conventions*, dirigido por: K. VOGEL, 3.ª ed., traducido al inglés por: J. MARIN y B. ELVIN, Kluwer Law International, Londres, 1997, págs. 83-136.
- VOGEL, K.; SHANNON, H. A.; DOERNBERG, R. L., y VAN RAAD, K.: *United States Income Tax Treaties*, Kluwer Law International, The Hague, 1995.
- XAVIER, A.: "El problema de las calificaciones en derecho tributario internacional", en *RDF y HP*, n.º 225-226, 1993, págs. 663-695.

**DOCUMENTOS DE TRABAJO EDITADOS POR EL
INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES**

2000

- 1/00 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 1999.
Autor: Área de Sociología Tributaria.
- 2/00 Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998.
Autores: M.^a Luisa Delgado, Consuelo Díaz y Fernando Prats.
- 3/00 La imposición sobre hidrocarburos en España y en la Unión Europea.
Autores: Valentín Edo Hernández y Javier Rodríguez Luengo.

2001

- 1/01 Régimen fiscal de los seguros de vida individuales.
Autor: Ángel Esteban Paúl.
- 2/01 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2000.
Autor: Área de Sociología Tributaria.
- 3/01 Inversiones españolas en el exterior. Medidas para evitar la doble imposición internacional en el Impuesto sobre Sociedades.
Autora: Amelia Maroto Sáez.
- 4/01 Ejercicios sobre competencia fiscal perjudicial en el seno de la Unión Europea y de la OCDE: Semejanzas y diferencias.
Autora: Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 5/01 Procesos de coordinación e integración de las Administraciones Tributarias y Aduaneras. Situación en los países iberoamericanos y propuestas de futuro.
Autores: Fernando Díaz Yubero y Raúl Junquera Valera.
- 6/01 La fiscalidad del comercio electrónico. Imposición directa.
Autor: José Antonio Rodríguez Ondarza.
- 7/01 Breve curso de introducción a la programación en Stata (6.0).
Autor: Sergi Jiménez-Martín.
- 8/01 Jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo e Impuesto sobre Sociedades.
Autor: Juan López Rodríguez.
- 9/01 Los convenios y tratados internacionales en materia de doble imposición.
Autor: José Antonio Bustos Buiza.
- 10/01 El consumo familiar de bienes y servicios públicos en España.
Autor: Subdirección General de Estudios Presupuestarios y del Gasto Público.
- 11/01 Fiscalidad de las transferencias de tecnología y jurisprudencia.
Autor: Néstor Carmona Fernández.
- 12/01 Tributación de la entidad de tenencia de valores extranjeros española y de sus socios.
Autora: Silvia López Ribas.
- 13/01 El profesor Flores de Lemus y los estudios de Hacienda Pública en España.
Autora: María José Aracil Fernández.
- 14/01 La nueva Ley General Tributaria: marco de aplicación de los tributos.
Autor: Javier Martín Fernández.
- 15/01 Principios jurídico-fiscales de la reforma del impuesto sobre la renta.
Autor: José Manuel Tejerizo López.
- 16/01 Tendencias actuales en materia de intercambio de información entre Administraciones Tributarias.
Autor: José Manuel Calderón Carrero.
- 17/01 El papel del profesor Fuentes Quintana en el avance de los estudios de Hacienda Pública en España.
Autora: María José Aracil Fernández.
- 18/01 Regímenes especiales de tributación para las pequeñas y medianas empresas en América Latina.
Autores: Raúl Félix Junquera Varela y Joaquín Pérez Huete.
- 19/01 Principios, derechos y garantías constitucionales del régimen sancionador tributario.
Autores: Varios autores.
- 20/01 Directiva sobre fiscalidad del ahorro. Estado del debate.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 21/01 Régimen Jurídico de las consultas tributarias en derecho español y comparado.
Autor: Francisco D. Adame Martínez.
- 22/01 Medidas antielusión fiscal.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.

- 23/01 La incidencia de la reforma del Impuesto sobre Sociedades según el tamaño de la empresa.
Autores: Antonio Martínez Arias, Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.
- 24/01 La asistencia mutua en materia de recaudación tributaria.
Autor: Francisco Alfredo García Prats.
- 25/01 El impacto de la reforma del IRPF en la presión fiscal indirecta. (Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998 y 1999).
Autor: Área de Sociología Tributaria.

2002

- 1/02 Nueva posición de la OCDE en materia de paraísos fiscales.
Autora: Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 2/02 La tributación de las ganancias de capital en el IRPF: de dónde venimos y hacia dónde vamos.
Autor: Fernando Rodrigo Sauco.
- 3/02 A tax administration for a considered action at the crossroads of time.
Autora: M.^a Amparo Grau Ruiz.
- 4/02 Algunas consideraciones en torno a la interrelación entre los convenios de doble imposición y el derecho comunitario Europeo: ¿Hacia la "comunitarización" de los CDIs?
Autor: José Manuel Calderón Carrero.
- 5/02 La modificación del modelo de convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal. Interpretación y novedades de la versión del año 2000: la eliminación del artículo 14 sobre la tributación de los Servicios profesionales independientes y el remozado trato fiscal a las *partnerships*.
Autor: Fernando Serrano Antón.
- 6/02 Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes.
Autores: José María Vallejo Chamorro y Manuel Gutiérrez Lousa.
- 7/02 La Ley General de Estabilidad Presupuestaria y el procedimiento de aprobación de los presupuestos.
Autor: Andrés Jiménez Díaz.
- 8/02 IRPF y familia en España: Reflexiones ante la reforma.
Autor: Francisco J. Fernández Cabanillas.
- 9/02 Novedades en el Impuesto sobre Sociedades en el año 2002.
Autor: Manuel Santolaya Blay.
- 10/02 Un apunte sobre la fiscalidad en el comercio electrónico.
Autora: Amparo de Lara Pérez.
- 11/02 I Jornada metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la metodología académica y la enseñanza del Derecho financiero y tributario.
Autores: Pedro Herrera Molina y Pablo Chico de la Cámara (coord.).
- 12/02 Estimación del capital público, capital privado y capital humano para la UE-15.
Autores: M.^a Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 13/02 Líneas de Reforma del Impuesto de Sociedades en el contexto de la Unión Europea.
Autores: Santiago Álvarez García y Desiderio Romero Jordán.
- 14/02 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2001.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Instituto de Estudios Fiscales.
- 15/02 Las medidas antielusión en los convenios de doble imposición y en la Fiscalidad internacional.
Autor: Abelardo Delgado Pacheco.
- 16/02 Brief report on direct an tax incentives for R&D investment in Spain.
Autores: Antonio Fonfría Mesa, Desiderio Romero Jordán y José Félix Sanz Sanz.
- 17/02 Evolución de la armonización comunitaria del Impuesto sobre Sociedades en materia contable y fiscal.
Autores: Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.
- 18/02 Transparencia Fiscal Internacional.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.
- 19/02 La Directiva sobre fiscalidad del ahorro.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 20A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 1.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 20B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 2.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 21A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 1.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 21B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 2.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 22/02 Medidas unilaterales para evitar la doble imposición internacional.
Autor: Rafael Cosín Ochaita.
- 23/02 Instrumentos de asistencia mutua en materia de intercambios de información (Impuestos Directos e IVA).
Autora: M.^a Dolores Bustamante Esquivias.
- 24/02 Algunos aspectos problemáticos en la fiscalidad de no residentes.
Autores: Néstor Carmona Fernández, Fernando Serrano Antón y José Antonio Bustos Buiza.

- 25/02 Derechos y garantías de los contribuyentes en Francia.
Autor: José María Tovillas Morán.
- 26/02 El Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea: Situación actual y rasgos básicos de su evolución en la última década.
Autora: Raquel Paredes Gómez.
- 27/02 Un paso más en la colaboración tributaria a través de la formación: el programa Fiscalis de la Unión Europea.
Autores: Javier Martín Fernández y M.ª Amparo Grau Ruiz.
- 28/02 El comercio electrónico internacional y la tributación directa: reparto de las potestades tributarias.
Autor: Javier González Carcedo.
- 29/02 La discrecionalidad en el derecho tributario: hacia la elaboración de una teoría del interés general.
Autora: Carmen Uriol Egido.
- 30/02 Reforma del Impuesto sobre Sociedades y de la tributación empresarial.
Autor: Emilio Albi Ibáñez.

2003

- 1/03 Incentivos fiscales y sociales a la incorporación de la mujer al mercado de trabajo.
Autora: Anabel Zárate Marco.
- 2/03 Contabilidad versus fiscalidad: situación actual y perspectivas de futuro en el marco del Libro Blanco de la contabilidad.
Autores: Elena Fernández Rodríguez, Antonio Martínez Arias y Santiago Álvarez García.
- 3/03 Aspectos metodológicos de la Economía y de la Hacienda Pública.
Autor: Desiderio Romero Jordán.
- 4/03 La enseñanza de la Economía: algunas reflexiones sobre la metodología y el control de la actividad docente.
Autor: Desiderio Romero Jordán.
- 5/03 Errores más frecuentes en la evaluación de políticas y proyectos.
Autores: Joan Pasqual Rocabert y Guadalupe Souto Nieves.
- 6/03 Traducciones al español de libros de Hacienda Pública (1767-1970).
Autoras: Rocío Sánchez Lissén y M.ª José Aracil Fernández.
- 7/03 Tributación de los productos financieros derivados.
Autor: Ángel Esteban Paúl.
- 8/03 Tarifas no uniformes: servicio de suministro doméstico de agua.
Autores: Santiago Álvarez García, Marián García Valiñas y Javier Suárez Pandiello.
- 9/03 ¿Mercado, reglas fiscales o coordinación? Una revisión de los mecanismos para contener el endeudamiento de los niveles inferiores de gobierno.
Autor: Roberto Fernández Llera.
- 10/03 Propuestas de introducción de técnicas de simplificación en el procedimiento sancionador tributario.
Autora: Ana María Juan Lozano.
- 11/03 La imposición propia como ingreso de la Hacienda autonómica en España.
Autores: Diego Gómez Díaz y Alfredo Iglesias Suárez.
- 12/03 Quince años de modelo dual de IRPF: Experiencias y efectos.
Autor: Fidel Picos Sánchez.
- 13/03 La medición del grado de discrecionalidad de las decisiones presupuestarias de las Comunidades Autónomas.
Autor: Ramón Barberán Ortí.
- 14/03 Aspectos más destacados de las Administraciones Tributarias avanzadas.
Autor: Fernando Díaz Yubero.
- 15/03 La fiscalidad del ahorro en la Unión Europea: entre la armonización fiscal y la competencia de los sistemas tributarios nacionales.
Autores: Santiago Álvarez García, María Luisa Fernández de Soto Blass y Ana Isabel González González.
- 16/03 Análisis estadístico de la litigiosidad en los Tribunales de Justicia. Jurisdicción contencioso-administrativa (período 1990/2000).
Autores: Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.
- 17/03 Incentivos fiscales a la investigación, desarrollo e innovación.
Autora: Paloma Tobes Portillo.
- 18/03 Modelo de Código Tributario Ambiental para América Latina.
Directores: Miguel Buñuel González y Pedro M. Herrera Molina.
- 19/03 Régimen fiscal de la sociedad europea.
Autores: Juan López Rodríguez y Pedro M. Herrera Molina.
- 20/03 Reflexiones en torno al debate del impacto económico de la regulación y los procesos institucionales para su reforma.
Autores: Anabel Zárate Marco y Jaime Vallés Giménez.
- 21/03 La medición de la equidad en la implementación de los sistemas impositivos.
Autores: Marta Pascual y José María Sarabia.
- 22/03 Análisis estadístico de la litigiosidad experimentada en el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña (1990-2000).
Autores: Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.

- 23/03 Incidencias de las NIIF en el ámbito de la contabilidad pública.
Autor: José Antonio Monzó Torrecillas.
- 24/03 El régimen de atribución de rentas tras la última reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
Autor: Domingo Carbajo Vasco.
- 25/03 Los grupos de empresas en España. Aspectos fiscales y estadísticos.
Autores: María Antonia Truyols Martí y Luis Esteban Barbado Miguel.
- 26/03 Metodología del Derecho Tributario.
Autor: Pedro Manuel Herrera Molina.
- 27/03 Estado actual y perspectivas de la tributación de los beneficios de las empresas en el marco de las iniciativas de la Comisión de la Unión Europea.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.
- 28/03 Créditos iniciales y gastos de la Administración General del Estado. Indicadores de credibilidad y eficacia (1988-2001).
Autores: Ana Fuentes y Carmen Marcos.
- 29/03 La Base Imponible. Concepto y determinación de la Base Imponible. Bienes y derechos no contabilizados o no declarados: presunción de obtención de rentas. Revalorizaciones contables voluntarias. (Arts. 10, 140, 141 y 148 de la LIS.)
Autor: Alfonso Gota Losada.
- 30/03 La productividad en la Unión Europea, 1977-2002.
Autores: José Villaverde Castro y Blanca Sánchez-Robles.

2004

- 1/04 Estudio comparativo de los convenios suscritos por España respecto al Convenio Modelo de la OCDE.
Autor: Tomás Sánchez Fernández.
- 2/04 Hacienda Pública: enfoques y contenidos.
Autor: Santiago Álvarez García.
- 3/04 Los instrumentos de solidaridad interterritorial en el marco de la revisión de la política regional europea. Análisis de su actuación y propuestas de reforma.
Autor: Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 4/04 Política fiscal en la Unión Europea: antecedentes, situación actual y planteamientos de futuro.
Autores: M.ª del Pilar Blanco Corral y Alfredo Iglesias Suárez.
- 5/04 El defensor del contribuyente, un estudio de derecho comparado: Italia y EEUU.
Autores: Eva Andrés Aucejo y José Andrés Rozas Valdés.
- 6/04 El Impuesto Especial sobre los Hidrocarburos y el Medio Ambiente.
Autor: Javier Rodríguez Luengo.
- 7/04 Gestión pública: organización de los tribunales y del despacho judicial.
Autor: Francisco J. Fernández Cabanillas.
- 8/04 Una aproximación al contenido de los conceptos de discriminación y restricción en el Derecho Comunitario.
Autora: Gabriela González García.
- 9/04 Los determinantes de la inmigración internacional en España: evidencia empírica 1991-1999.
Autor: Iván Moreno Torres.
- 10/04 Ética fiscal.
Coord.: Santiago Álvarez García y Pedro M. Herrera Molina.
- 11/04 Las normas antiparaiso fiscal españolas y su compatibilidad con el Derecho Comunitario: el caso específico de Malta y Chipre tras la adhesión a la Unión Europea.
Autores: José Manuel Calderón Carrero y Adolfo Martín Jiménez.
- 12/04 La articulación de la participación española en los organismos multilaterales de desarrollo con las políticas de comercio exterior.
Autor: Ángel Esteban Paul.
- 13/04 Tributación internacional de profesores y estudiantes.
Autor: Emilio Aguas Alcalde.