

El Convenio de doble imposición entre España y Alemania

Comentario artículo por artículo

DAVID ELVIRA BENITO

© David Elvira Benito, 2025
© ARANZADI LA LEY, S.A.U.

ARANZADI LA LEY, S.A.U.

C/ Collado Mediano, 9
28231 Las Rozas (Madrid)
www.aranzadilaley.es

Atención al cliente: <https://areacliente.aranzadilaley.es/publicaciones>

Primera edición: 2025

Depósito Legal: M-3205-2026

ISBN versión impresa: 978-84-1085-612-7

ISBN versión electrónica: 978-84-1085-613-4

Diseño, Preimpresión e Impresión: ARANZADI LA LEY, S.A.U.

Printed in Spain

© ARANZADI LA LEY, S.A.U. Todos los derechos reservados. A los efectos del art. 32 del Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba la Ley de Propiedad Intelectual, ARANZADI LA LEY, S.A.U., se opone expresamente a cualquier utilización del contenido de esta publicación sin su expresa autorización, lo cual incluye especialmente cualquier reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación, transmisión, envío, reutilización, publicación, tratamiento o cualquier otra utilización total o parcial en cualquier modo, medio o formato de esta publicación.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la Ley. Diríjase a **Cedro** (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

El editor y los autores no asumirán ningún tipo de responsabilidad que pueda derivarse frente a terceros como consecuencia de la utilización total o parcial de cualquier modo y en cualquier medio o formato de esta publicación (reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación pública, transformación, publicación, reutilización, etc.) que no haya sido expresa y previamente autorizada.

El editor y los autores no aceptarán responsabilidades por las posibles consecuencias ocasionadas a las personas naturales o jurídicas que actúen o dejen de actuar como resultado de alguna información contenida en esta publicación.

ARANZADI LA LEY no será responsable de las opiniones vertidas por los autores de los contenidos, así como en foros, chats, o cualesquiera otras herramientas de participación. Igualmente, ARANZADI LA LEY se exime de las posibles vulneraciones de derechos de propiedad intelectual y que sean imputables a dichos autores.

ARANZADI LA LEY queda eximida de cualquier responsabilidad por los daños y perjuicios de toda naturaleza que puedan deberse a la falta de veracidad, exactitud, exhaustividad y/o actualidad de los contenidos transmitidos, difundidos, almacenados, puestos a disposición o recibidos, obtenidos o a los que se haya accedido a través de sus PRO-DUCTOS. Ni tampoco por los Contenidos prestados u ofertados por terceras personas o entidades.

ARANZADI LA LEY se reserva el derecho de eliminación de aquellos contenidos que resulten inveraces, inexactos y contrarios a la ley, la moral, el orden público y las buenas costumbres.

Nota de la Editorial: El texto de las resoluciones judiciales contenido en las publicaciones y productos de **ARANZADI LA LEY, S.A.U.**, es suministrado por el Centro de Documentación Judicial del Consejo General del Poder Judicial (Cendoj), excepto aquellas que puntualmente nos han sido proporcionadas por parte de los gabinetes de comunicación de los órganos judiciales colegiados. El Cendoj es el único organismo legalmente facultado para la recopilación de dichas resoluciones. El tratamiento de los datos de carácter personal contenidos en dichas resoluciones es realizado directamente por el citado organismo, desde julio de 2003, con sus propios criterios en cumplimiento de la normativa vigente sobre el particular, siendo por tanto de su exclusiva responsabilidad cualquier error o incidencia en esta materia.

Índice General

	<i><u>Página</u></i>
ABREVIATURAS.....	33
INTRODUCCIÓN.....	39
PREÁMBULO	43
1. Comentario al Preámbulo	43
ARTÍCULO 1	
PERSONAS COMPRENDIDAS	47
1. Introducción.....	47
2. Personalidad jurídica.....	49
2.1. <i>Entes sin personalidad jurídica</i>	<i>49</i>
2.1.1. Herencia yacente.....	50
2.1.2. Comunidades de bienes.....	51
2.1.3. Sociedades irregulares.....	54
2.1.4. Cuentas en Participación.....	55
2.1.5. Sociedades de personas.....	56
2.1.6. Supuesto particular: las sociedades civiles.....	57
2.2. <i>Establecimiento permanente</i>	<i>62</i>
Bibliografía.....	64

ARTÍCULO 2

IMPUESTOS COMPRENDIDOS	67
1. Comentario al artículo 2.1. Cláusula general	68
1.1. <i>Introducción</i>	68
1.2. <i>Derecho interno español: supuestos particulares</i>	69
1.2.1. Impuesto sobre sucesiones y donaciones.....	69
1.2.2. Gravamen especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes.....	70
1.2.3. El impuesto sobre determinados Servicios Digitales	70
1.2.4. Impuesto sobre grandes fortunas	71
1.2.5. Impuesto sobre transacciones financieras	71
2. Comentario al artículo 2.2. Los impuestos directos	72
2.1. <i>Introducción</i>	72
2.2. <i>Impuestos que gravan la renta o patrimonio</i>	72
2.3. <i>Impuestos que gravan las ganancias patrimoniales derivadas de la enajenación de bienes muebles o inmuebles</i>	73
2.4. <i>Impuestos que gravan los sueldos y salarios</i>	73
2.5. <i>Impuestos que gravan las plusvalías</i>	74
3. Comentario al artículo 2.3. Los impuestos incluidos	75
3.1. <i>Derecho interno español</i>	75
3.1.1. Impuestos incluidos.....	75
3.1.2. Impuestos locales.....	76
3.2. <i>Impuestos en Derecho interno alemán</i>	78
3.2.1. Impuestos incluidos.....	78
3.2.2. Suplementos y recargos sobre los impuestos alemanes	80
4. Comentario al artículo 2.4. Test de comparabilidad	81
4.1. <i>Formulación del test</i>	81
4.2. <i>Obligación de notificación para los Estados parte</i>	82
Bibliografía	82

ARTÍCULO 3

DEFINICIONES GENERALES	85
1. Comentario al artículo 3.1. Definición de términos	86
1.1. <i>Artículo 3.1. a) «El Estado contratante»</i>	86
1.1.1. Territorio terrestre	87
1.1.2. Territorios marítimos	87
1.1.3. Territorio aéreo	89
1.2. <i>Artículo 3.1.b) «Persona»</i>	89
1.2.1. Persona física	89
1.2.2. Cualquier otra agrupación de personas	90
1.3. <i>Artículo 3.1.c) «sociedad»</i>	95
1.3.1. Sociedades	96
1.3.2. Otras personas jurídicas	97
1.4. <i>Artículo 3.1. d) y e). «Empresa»</i>	101
1.5. <i>Artículo 3.1.f). «Tráfico internacional»</i>	102
1.6. <i>Artículo 3.1.g). «Autoridad competente»</i>	103
1.7. <i>Artículo 3.1.h). «Nacional»</i>	103
1.7.1. Personas físicas y personas jurídicas	103
1.7.2. <i>Partnerships</i>	104
1.8. <i>Artículo 3.1.i). «Actividad económica»</i>	106
2. Comentario al artículo 3.2. La interpretación	107
2.1. <i>Interpretación vs. calificación</i>	107
2.2. <i>Marco normativo</i>	108
2.2.1. Derecho Internacional: Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados	108
2.2.2. Derecho comunitario	109
2.2.3. Derecho interno	109
2.2.4. Soft law	110
2.3. <i>Reglas de interpretación el CDI Alemania</i>	112
2.3.1. Regla general: interpretación autónoma	112

	<u>Página</u>
2.3.2. Interpretación por remisión a <i>lex fori</i>	113
Bibliografía	115
 ARTÍCULO 4	
RESIDENTE	117
1. Comentario al artículo 4.1. El residente de un Estado contratante	118
1.1. <i>Introducción</i>	118
1.2. <i>Acreditación residencia. Prueba y presunción</i>	119
1.3. <i>Excepción al principio: trabajadores desplazados a territorio español</i>	123
2. Comentario al artículo 4.2. Criterios para determinación de la residencia de persona física	125
2.1. <i>Introducción</i>	125
2.2. <i>Criterios de desempate</i>	126
2.2.1. Vivienda permanente	126
2.2.2. Centro de intereses vitales	127
2.2.3. Residencia habitual	128
2.2.4. Nacionalidad	128
2.3. <i>Derecho interno español</i>	129
2.3.1. Reglas de la residencia fiscal	129
2.3.2. Núcleo principal o base de sus actividades o intereses económicos	130
2.3.3. Cómputo de ausencias esporádicas	131
2.4. <i>Derecho interno alemán</i>	132
3. Comentario al artículo 4.3. La residencia de las personas jurídicas	134
3.1. <i>Principio de la dirección efectiva</i>	134
3.2. <i>Derecho internacional</i>	135
3.3. <i>Derecho interno</i>	136
3.3.1. Derecho interno español	136
3.3.2. Derecho interno alemán	137

	<u><i>Página</i></u>
3.4. <i>Jurisprudencia</i>	138
Bibliografía	140
 ARTÍCULO 5	
ESTABLECIMIENTO PERMANENTE	143
1. Comentario al artículo 5.1. Supuestos materiales	144
1.1. <i>Introducción</i>	144
1.2. <i>Requisitos objetivos</i>	146
1.2.1. Reunión de medios materiales y personales	146
1.2.2. Aptitud para la realización de negocios	147
1.2.3. Fijeza del lugar de negocios	147
1.2.4. Permanencia	147
1.3. <i>Requisitos subjetivos</i>	148
1.3.1. Poder de disposición sobre el lugar de negocios .	148
1.3.2. Realización de actividades de la casa central	149
1.4. <i>Derecho internacional</i>	149
1.5. <i>Derecho comunitario</i>	150
1.5.1. Impuestos directos	151
1.5.2. Impuestos indirectos	154
1.6. <i>Derecho interno</i>	156
1.6.1. Derecho interno español	156
1.6.2. Derecho interno alemán	157
1.7. <i>Jurisprudencia y doctrina administrativa</i>	157
2. Comentario al artículo 5.2. Supuestos materiales de establecimiento permanente	158
2.1. <i>Las sedes de dirección</i>	158
2.2. <i>Las sucursales</i>	160
2.3. <i>Las oficinas</i>	161
2.4. <i>Las fábricas</i>	162
2.5. <i>Talleres</i>	163

	<i><u>Página</u></i>
2.6. <i>Las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales</i>	163
3. Comentario al artículo 5.3. Cláusula de construcción, supuesto material especial	163
3.1. <i>Introducción</i>	163
3.2. <i>Requisitos</i>	164
3.2.1. Reunión de medios materiales y personales	164
3.2.2. Permanencia.	165
3.2.3. Actividades realizadas en las obras de construcción y montaje	167
3.2.4. Otros requisitos: aptitud para realización negocios, fijeza, poder de disposición	168
3.3. <i>Derecho internacional</i>	168
3.4. <i>Jurisprudencia</i>	169
4. Comentario al artículo 5.4. Supuestos materiales excluidos	169
4.1. <i>Supuestos auxiliares o preparatorios</i>	169
4.2. <i>Derecho internacional</i>	171
4.3. <i>Jurisprudencia</i>	172
5. Comentario al artículo 5.5. Supuestos personales de establecimiento permanente, cláusula de agencia	173
5.1. <i>Requisitos subjetivos</i>	174
5.1.1. Relación contractual entre el agente y la casa central.	174
5.1.2. Facultad para contratar	175
5.1.3. Dependencia jurídica y económica del agente en relación con su empresario principal	177
5.2. <i>Requisitos objetivos</i>	177
5.2.1. Fijeza de la actividad del agente	177
5.2.2. Ejercicio habitual de las facultades	178
5.3. <i>Derecho internacional. Convención Multilateral BEPS</i>	178
5.4. <i>Derecho interno</i>	179
5.4.1. Derecho interno español	179
5.4.2. Derecho interno alemán, Ständiger Vertreter	180

	<u><i>Página</i></u>
6. Comentario al artículo 5.6. Supuestos personales excluidos, cláusula del agente independiente	181
6.1. <i>Dependencia del agente</i>	181
6.1.1. Dependencia jurídica	181
6.1.2. Dependencia económica	182
6.2. <i>Actuación de los agentes independientes en el marco de su actividad ordinaria</i>	183
6.3. <i>Jurisprudencia</i>	184
7. Comentario al artículo 5.7. Cláusula de la filial-establecimiento permanente	185
7.1. <i>Exclusión de la filial como establecimiento permanente</i>	185
7.2. <i>Jurisprudencia</i>	186
8. El teletrabajo y el establecimiento permanente	190
8.1. <i>El teletrabajo en el ámbito hispano-alemán</i>	190
8.2. <i>El «teletrabajador» como establecimiento permanente: cuestiones clave</i>	192
Bibliografía.	193

ARTÍCULO 6

RENTAS INMOBILIARIAS	197
1. Comentario al artículo 6.1. Principio de tributación en el Estado de la fuente	197
1.1. <i>Introducción</i>	197
1.2. <i>Rentas inmobiliarias</i>	200
1.2.1 Aspectos generales	200
1.2.2. Derecho español	201
2. Comentario al artículo 6.2. Bienes inmuebles	203
2.1. <i>Definición de «bienes inmuebles»</i>	203
2.2. <i>Derecho comunitario</i>	206
2.3. <i>Derecho interno</i>	207
2.3.1. Derecho interno español	207
2.3.2. Derecho interno alemán	209

	<i><u>Página</u></i>
3. Comentario al artículo 6.3. El arrendamiento o aparcería ...	210
3.1. <i>Introducción</i>	210
3.2. <i>Clases de rentas</i>	211
4. Comentario al artículo 6.4. Cláusula sociedades intermedias	213
5. Comentario al artículo 6.5. Bienes inmuebles de una empresa	215
Bibliografía	216
 ARTÍCULO 7	
BENEFICIOS EMPRESARIALES	219
1. Comentario al artículo 7.1. El Principio de establecimiento permanente	220
1.1. <i>Introducción</i>	220
1.2. <i>Derecho interno</i>	220
1.2.1. Derecho interno español	220
1.2.2. Derecho interno alemán	221
1.3. <i>Jurisprudencia</i>	222
2. Comentario al artículo 7.2. Principio de empresa distinta y separada	222
2.1. <i>Empresa distinta y separada</i>	222
2.2. <i>Derecho comunitario</i>	223
2.3. <i>Derecho interno</i>	225
2.4. <i>Jurisprudencia</i>	226
3. Comentario al artículo 7.3. Gastos deducibles en el establecimiento permanente	228
3.1. <i>Atribución de beneficios, base imponible</i>	228
3.2. <i>Derecho interno</i>	230
3.3. <i>Jurisprudencia</i>	231
4. Comentario al artículo 7.4. No atribución de beneficios por compra de mercancías	234
5. Comentario al artículo 7.5. Principio anualidad	235
6. Comentario al artículo 7.6. Cláusula de supletoriedad	235
Bibliografía	236

ARTÍCULO 8

TRANSPORTE MARÍTIMO, INTERIOR Y AÉREO	239
1. Comentario al artículo 8.1. Cláusula del transporte internacional	239
1.1. <i>Introducción</i>	239
1.2. <i>Concepto de buques, aeronaves y tráfico internacional</i>	241
1.3. <i>Beneficios de la navegación marítima y aérea</i>	243
1.4. <i>Tributación en Derecho interno español</i>	245
1.4.1. Ley del impuesto de la Renta de no Residentes .	245
1.4.2. Régimen de las entidades navieras en función del tonelaje	245
2. Comentario al artículo 8.2. Cláusula de transporte interior ..	246
3. Comentario al artículo 8.3. Determinación de beneficios	247
4. Comentario al artículo 8.4. Sede de dirección efectiva en buque o embarcación	248
5. Comentario al artículo 8.5. Cláusula «pool»	249
Bibliografía	252

ARTÍCULO 9

EMPRESAS ASOCIADAS	253
1. Comentario al artículo 9.1. Principio de plena competencia .	253
1.1. <i>Introducción</i>	253
1.2. <i>Derecho internacional</i>	255
1.3. <i>Derecho comunitario</i>	256
1.4. <i>Derecho interno</i>	259
1.5. <i>Concepto de empresa asociada-vinculada. Supuestos de vinculación</i>	261
1.6. <i>Principio de plena competencia</i>	263
1.6.1. Formulación del principio en el CDI	263
1.6.2. Métodos de valoración de las operaciones vinculadas	264

	<u>Página</u>
2. Comentario al artículo 9.2. Cláusula del ajuste correlativo . .	266
2.1. <i>Introducción</i>	266
2.2. <i>Doble imposición y resolución de conflictos</i>	267
2.3. <i>Obligación de documentación</i>	268
Bibliografía.	269
 ARTÍCULO 10	
DIVIDENDOS	271
1. Comentario al artículo 10.1. Principio de tributación en resi- dencia	272
1.1. <i>Introducción</i>	272
1.2. <i>Derecho internacional</i>	273
1.3. <i>Derecho comunitario</i>	275
1.4. <i>Derecho interno</i>	277
1.4.1. Derecho interno español	277
1.4.2. Derecho interno alemán	279
2. Comentario al artículo 10.2. Retención en el Estado de la fuente	279
2.1. <i>Principio de tributación limitada en el Estado de la fuente</i> . .	279
2.2. <i>Derecho internacional</i>	280
2.3. <i>Derecho comunitario</i>	280
2.4. <i>Derecho Interno</i>	283
2.5. <i>Retención en la fuente</i>	285
2.6. <i>Beneficiario efectivo</i>	287
3. Comentario al artículo 10.3. Concepto de dividendos.	288
3.1. <i>Definición de dividendos</i>	288
3.2. <i>Derecho comunitario</i>	291
3.3. <i>Derecho interno</i>	291
4. Comentario al artículo 10.4. Cláusula del establecimiento permanente	292
5. Comentario al artículo 10.5 Cláusula de beneficios no distri- buidos	292

	<u><i>Página</i></u>
6. Comentario al artículo V del Protocolo	293
Bibliografía.....	296

ARTÍCULO 11

INTERESES.....	299
1. Comentario al artículo 11.1. Principio de tributación en residencia	300
1.1. <i>Introducción.....</i>	300
1.2. <i>Cláusula de beneficiario efectivo</i>	300
1.3. <i>Derecho Internacional</i>	302
1.4. <i>Derecho Comunitario.....</i>	302
1.5. <i>Derecho interno</i>	304
2. Comentario al artículo 11.2. Concepto de intereses.....	307
2.1. <i>Definición de intereses a efectos de CDI.....</i>	307
2.2. <i>Derecho comunitario y Derecho interno</i>	310
2.3. <i>Híbridos financieros</i>	311
3. Comentario al artículo 11.3. Principio de establecimiento permanente	313
4. Comentario al artículo 11.4. Intereses entre partes vinculadas	313
5. Comentario al artículo V del Protocolo	315
Bibliografía.....	316

ARTÍCULO 12

CÁNONES.....	319
1. Comentario al artículo 12.1 Principio de tributación en residencia	320
1.1. <i>Introducción.....</i>	320
1.2. <i>Cánones vs. otras rentas del CDI</i>	321
1.3. <i>Derecho internacional</i>	322
1.4. <i>Derecho comunitario</i>	323

	<i><u>Página</u></i>
1.4.1. Directiva a sobre intereses y cánones entre empresas asociadas.....	323
1.4.2. Jurisprudencia del TJUE.....	323
1.5. <i>Derecho interno</i>	324
1.5.1. Derecho español	324
1.5.2. Derecho alemán.....	325
2. Comentario al artículo 12.2. Concepto de canon	327
2.1. <i>Supuestos vinculados a la propiedad intelectual. Uso de derecho de autor</i>	327
2.2. <i>Supuestos vinculados a la propiedad industrial</i>	329
2.3. <i>Supuestos vinculados a la cesión de uso de equipos</i>	334
2.4. <i>Supuestos vinculados al uso de nombre o imagen</i>	335
2.5. <i>Derecho comunitario</i>	338
2.6. <i>Derecho interno</i>	338
3. Comentario al artículo 12.3. Cláusula del establecimiento permanente	340
4. Comentario al artículo 12.4. Principio de plena competencia	340
Bibliografía	341
 ARTÍCULO 13	
GANANCIAS DE CAPITAL	343
1. Comentario al artículo 13.1. Ganancias de bienes inmuebles.	344
1.1. <i>Introducción</i>	344
1.2. <i>Derecho interno</i>	345
1.2.1. Derecho interno español.....	345
1.2.2. Derecho interno alemán	347
2. Comentario al artículo 13.2. Las ganancias sobre sociedades patrimoniales	348
2.1. <i>Introducción</i>	348
2.2. <i>Elementos del supuesto de hecho</i>	349
2.3. <i>Derecho internacional</i>	351
2.4. <i>Derecho interno</i>	353

	<u><i>Página</i></u>
3. Comentario al artículo 13.3. Las ganancias patrimoniales sobre acciones que determinen tenencia de derechos reales...	354
3.1. <i>Regla anti-elusión</i>	354
3.2. <i>Derecho interno</i>	355
4. Comentario al artículo 13.4. Cláusula de establecimiento permanente	356
4.1. <i>Introducción</i>	356
4.2. <i>Derecho interno</i>	357
5. Comentario artículo 13.5. Cláusula de empresas de navegación	357
5.1. <i>Tributación en el Estado de la sede de dirección efectiva</i>	357
5.2. <i>Derecho interno</i>	358
6. Comentario artículo 13.6. Ganancias de bienes muebles	358
6.1. <i>Cláusula sobre bienes muebles</i>	358
6.2. <i>Derecho interno</i>	359
7. Comentario al artículo 13.7. El <i>exit tax</i>	359
7.1. <i>Elementos del exit tax</i>	359
7.2. <i>Derecho comunitario</i>	361
7.2.1. <i>Directiva anti-elusión</i>	361
7.2.2. <i>Jurisprudencia</i>	361
7.3. <i>Derecho interno</i>	362
7.3.1. <i>Derecho interno español</i>	362
7.3.2. <i>Derecho alemán</i>	364
Bibliografía	365

ARTÍCULO 14

RENTAS DEL TRABAJO	367
1. Comentario al artículo 14.1. Principio de tributación en residencia	367
1.1. <i>Introducción</i>	367
1.2. <i>Ámbito subjetivo</i>	369
1.2.1. <i>Perceptor de una renta</i>	369

	<i><u>Página</u></i>
1.2.2. Empleador	373
1.2.3. Pagador de las rentas.....	374
1.2.4. Destinatario de los servicios.....	375
1.3. <i>Ámbito objetivo</i>	375
1.3.1. Concepto de sueldo y salarios.....	375
1.3.2. Delimitación negativa de «rentas del trabajo» ...	377
1.4. <i>Ámbito de las jurisdicciones fiscales: Estados implicados</i> ...	379
1.5. <i>Derecho interno español</i>	379
2. Comentario al artículo 14.2. Principio de tributación en la fuente	384
2.1. <i>Introducción</i>	384
2.2. <i>Supuestos de tributación en la fuente</i>	385
3. Comentario al artículo 14.3. Cláusula de empresas de navegación	386
Bibliografía	388
 ARTÍCULO 15	
PARTICIPACIONES DE CONSEJEROS	391
1. Introducción	391
2. Ámbito de aplicación	392
2.1 <i>Elemento Subjetivo</i>	392
2.2. <i>Elemento objetivo</i>	394
3. Derecho interno	396
3.1. <i>Derecho interno español</i>	396
3.2. <i>Derecho interno alemán</i>	401
4. Retribuciones no societarias: conflicto de calificación	402
Bibliografía	403
 ARTÍCULO 16	
ARTISTAS Y DEPORTISTAS	405

	<u><i>Página</i></u>
1. Comentario al artículo 16.1. Principio de tributación en el Estado de la fuente.....	405
1.1. <i>Introducción.....</i>	405
1.2. <i>Ámbito subjetivo.....</i>	406
1.3. <i>Ámbito objetivo: renta artística o deportiva</i>	408
1.4. <i>Derecho interno</i>	412
2. Comentario al artículo 16.2. Personas interpuestas.....	413
2.1. <i>Cláusula anti elusión.....</i>	413
2.2. <i>Derecho interno</i>	415
3. Comentario al artículo 16.3. Actividades financiadas con fondos públicos	417
Bibliografía.....	419

ARTÍCULO 17

PENSIONES Y ANUALIDADES	421
1. Comentario al artículo 17.1. Principio de tributación en el Estado de residencia	423
1.1. <i>Introducción.....</i>	423
1.2. <i>Derecho comunitario</i>	425
1.2.1. Pilares de la previsión social en Europa.....	425
1.2.2. Normativa sobre la movilidad en la UE	426
1.3. <i>Derecho interno</i>	427
1.3.1. Derecho interno español.....	427
1.3.2. Derecho interno alemán	433
2. Comentario al artículo 17.2. Pensiones de seguros sociales..	434
3. Comentario al artículo 17.3. Pensiones derivadas de aportaciones con beneficios fiscales.....	435
4. Comentario al artículo 17.4. Cláusula de prestaciones especiales	436
5. Comentario al artículo 17.5. Concepto de anualidad	437

	<u>Página</u>
6. Comentario a los artículos VII y VIII del Protocolo	439
Bibliografía.....	441
 ARTÍCULO 18	
FUNCIÓN PÚBLICA	443
1. Comentario al artículo 18.1. Remuneraciones públicas.....	444
1.1. <i>Comentario al artículo 18.1.a) Tributación en el Estado de la fuente, principio del Estado de caja</i>	445
1.1.1. Introducción	445
1.1.2. Concepto de remuneración pública.....	447
1.2. <i>Comentario al artículo 18.1.b). Tributación en el Estado de prestación de servicios</i>	452
2. Comentario al artículo 18.2. Las pensiones públicas	453
2.1. <i>Comentario al artículo 18.2. a) Tributación en el Estado de la fuente</i>	453
2.2. <i>Comentario al artículo 18.2. b) Tributación en el Estado de residencia y nacionalidad</i>	455
3. Comentario al artículo 18.3. Cláusula de exclusión de actividades empresariales.....	457
4. Comentario al artículo 18.4. Cláusula especial para el Instituto Goethe, DAAD y el Instituto Cervantes	458
Bibliografía.....	460
 ARTÍCULO 19	
PROFESORES UNIVERSITARIOS INVITADOS, PROFESORES Y ESTUDIANTES	461
1. Comentario al artículo 19.1. Cláusula de profesores e investigadores.....	461
1.1. <i>Introducción.....</i>	461
1.2. <i>Ámbito de aplicación</i>	463
1.2.1. Elemento subjetivo	463
1.2.2. Elemento objetivo	465
1.2.3. Finalidad de la estancia	465
1.2.4. Elemento temporal	467

	<u><i>Página</i></u>
1.3. <i>Tratamiento tributario</i>	468
1.4. <i>Relación con otros artículos del CDI</i>	469
2. Comentario al artículo 19.2. Cláusula de estudiantes	470
2.1. <i>Introducción</i>	470
2.2. <i>Ámbito de aplicación</i>	471
2.2.1. Elemento subjetivo	471
2.2.2. Elemento objetivo	475
2.2.3. Finalidad de la estancia	476
2.3. <i>Tratamiento tributario</i>	476
Bibliografía	478
ARTÍCULO 20	
OTRAS RENTAS	481
1. Comentario al artículo 20.1. Principio de tributación en el Estado de residencia	481
1.1. <i>Introducción</i>	481
1.2. <i>Ámbito de aplicación</i>	483
1.3. «Otras rentas» vs. otras categorías de rentas: casos concretos .	485
2. Comentario al artículo 20.2. Cláusula del establecimiento permanente	487
3. Comentario al artículo 20.3. Cláusula de relaciones especiales	489
3.1. <i>Elementos del supuesto de hecho</i>	489
3.2. <i>Tratamiento fiscal</i>	490
Bibliografía	491
ARTÍCULO 21	
PATRIMONIO	493
1. Comentario al artículo 21.1. La tributación de bienes inmuebles	493
1.1. <i>Introducción</i>	493
1.2. <i>Derecho comunitario</i>	495
1.3. <i>Derecho interno</i>	495

	<i><u>Página</u></i>
2. Comentario al artículo 21.2. Cláusula del establecimiento permanente	500
3. Comentario al artículo 21.3. Cláusula de las empresas de navegación	501
4. Comentario al artículo 21.4. Cláusula de las sociedades patrimoniales	502
5. Comentario al artículo 21.5. Tributación de bienes muebles .	506
Bibliografía.....	508
 ARTÍCULO 22	
ELIMINACIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN	511
1. Comentario al artículo 22.1. Residentes fiscales en España. .	514
1.1. <i>Introducción</i>	514
1.2. <i>Método de deducción</i>	516
1.2.1. <i>Introducción</i>	516
1.2.2. <i>Deducción del impuesto de la renta</i>	517
1.2.3. <i>Deducción del impuesto del patrimonio</i>	518
1.2.4. <i>Deducción del impuesto sobre sociedades</i>	518
1.3. <i>Método de Exención con progresividad</i>	520
1.4. <i>Derecho internacional</i>	520
2. Comentario al artículo 22.2. Residentes en Alemania	521
2.1. <i>Método de exención</i>	522
2.2. <i>Método de deducción</i>	523
2.3. <i>Cláusula de transparencia fiscal internacional alemana y establecimiento permanente</i>	524
2.4. <i>Aplicación especial de método de deducción</i>	527
2.5. <i>Derecho internacional</i>	528
2.6. <i>Derecho comunitario y los métodos para evitar la doble imposición</i>	528
Bibliografía.....	530

ARTÍCULO 23

NO DISCRIMINACIÓN	533
1. Comentario al artículo 23.1. Cláusula de nacionalidad	534
1.1. <i>Introducción</i>	534
1.2. <i>Del principio de igualdad al principio de no discriminación fiscal en el CDI Alemania</i>	535
1.3. <i>Derecho comunitario</i>	536
1.3.1. Principio básico en el TFUE	536
1.3.2. Principio de no discriminación y las libertades comunitarias	539
1.4. <i>Test del principio de discriminación</i>	541
2. Comentario al artículo 23.2. Cláusula del establecimiento permanente	543
2.1. <i>Introducción</i>	543
2.2. <i>Libertad de establecimiento</i>	544
2.3. <i>Cláusula de no residentes por aspectos personales</i>	546
3. Comentario al artículo 23.3. Cláusula de los pagos al extranjero	547
3.1. <i>Cláusula de intereses, cánones y demás gastos</i>	547
3.2. <i>Cláusula de deducibilidad de deudas</i>	548
4. Comentario al artículo 23.4. Cláusula de participación empresarial	549
5. Comentario al artículo 23.5. Cláusula de extensión del principio	550
Bibliografía	552

ARTÍCULO 24

PROCEDIMIENTO AMISTOSO	553
1. Comentario al artículo 24.1. Supuesto habilitante para el procedimiento amistoso	554
1.1. <i>Introducción</i>	554

	<i><u>Página</u></i>
1.2. <i>Derecho internacional</i>	555
1.3. <i>Derecho comunitario</i>	556
1.4. <i>Derecho interno</i>	557
1.5. <i>Fundamentos del procedimiento amistoso</i>	558
1.5.1. Principios del procedimiento amistoso.....	558
1.6. <i>Legitimación activa y pasiva</i>	560
1.6.1. Legitimación activa	560
1.6.2. Autoridad competente.....	561
1.7. <i>Presupuestos para inicio de procedimiento</i>	562
1.8. <i>Tramitación del procedimiento en la fase inicial</i>	564
1.8.1. Aspectos formales	564
1.8.2. Denegación de la solicitud.....	564
1.8.3. Otros aspectos	568
2. Comentario al artículo 24.2 Resolución del procedimiento amistoso	569
2.1. <i>Introducción</i>	569
2.2. <i>Fases del procedimiento amistoso</i>	572
3. Comentario al artículo 24.3 Obligación de las autoridades competentes	573
4. Comentario al artículo 24.4. Comunicaciones entre las autoridades competentes	574
5. Arbitraje vinculante de los artículos 18-26 de la Convención Multilateral sobre las BEPS	574
Bibliografía	578

ARTÍCULO 25

INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN	581
1. Comentario al artículo 25.1. Intercambio de información	583
1.1. <i>Introducción</i>	583
1.2. <i>Derecho internacional</i>	585
1.3. <i>Derecho comunitario</i>	586
1.4. <i>Derecho interno</i>	588

	<u><i>Página</i></u>
1.5. <i>Contenido de la información requerida</i>	589
1.6. <i>Intercambio de datos personales</i>	591
2. Comentario al artículo 25.2. Secreto de las informaciones...	593
2.1. <i>Límite al uso de información: deber de secreto</i>	593
2.2. <i>Fines y destinatarios de la información</i>	593
2.3. <i>Uso para otros fines</i>	594
3. Comentario al artículo 25.3. Supuestos excluidos de la obligación de suministrar información	594
4. Comentario al artículo 25.4. Interés tributario propio e interés nacional	596
5. Comentario al artículo 25.5. Información de bancos, instituciones financieras, fiduciarios y agentes	597
6. El número de identificación fiscal y el CDI	598
Bibliografía	599

ARTÍCULO 26

ASISTENCIA EN LA RECAUDACIÓN	601
1. Comentario al artículo 26.1. Obligación de asistencia mutua.	603
1.1. <i>Introducción</i>	603
1.2. <i>Derecho comunitario</i>	604
1.3. <i>Derecho interno</i>	606
1.4. <i>Obligaciones de los Estados parte</i>	607
2. Comentario al artículo 26.2. Concepto de crédito tributario .	608
2.1. <i>Definición</i>	608
2.2. <i>Ámbito subjetivo del crédito tributario</i>	610
3. Comentario al artículo 26.3. Recaudación de crédito tributario	611
3.1. <i>Principio de soberanía</i>	611
3.2. <i>Principio de exigibilidad</i>	611
3.3. <i>Obligación para el Estado requerido</i>	611
4. Comentario al artículo 26.4. Medidas cautelares para aseguramiento del crédito	612

5.	Comentario al artículo 26.5. Exclusión de la prescripción y la prelación de créditos	614
6.	Comentario al artículo 26.6. Competencia administrativa y judicial	616
7.	Comentario al artículo 26.7. Pérdida de condición habilitante para la asistencia en la recaudación	617
8.	Comentario al artículo 26.8. Límites a la asistencia de recaudación	617
8.1.	<i>Supuestos excluidos a la obligación de asistencia</i>	617
8.2.	<i>Derecho comunitario</i>	620
	Bibliografía	621

ARTÍCULO 27

	MIEMBROS DE MISIONES DIPLOMÁTICAS Y DE OFICINAS CONSULARES	625
1.	Introducción	625
2.	Elemento normativo: Derecho internacional	627
3.	Elemento subjetivo: personas comprendidas	629
3.1.	<i>Misiones diplomáticas</i>	629
3.2.	<i>Oficinas consulares</i>	630
4.	Elemento material: privilegios fiscales	631
5.	Derecho interno	634
5.1.	<i>Derecho interno español</i>	634
5.2.	<i>Derecho interno alemán</i>	639
	Bibliografía	640

ARTÍCULO 28

	LIMITACIÓN DE BENEFICIOS	641
1.	Comentario al artículo 28.1. Aplicación del Derecho interno	641
1.1.	<i>Introducción</i>	641
1.2.	<i>Derecho internacional</i>	643

	<u><i>Página</i></u>
1.3. <i>Derecho comunitario</i>	644
1.4. <i>Derecho interno</i>	647
1.5. <i>Normas relativas a la prevención de la elusión o evasión fiscal</i>	649
1.6. <i>Aplicación de normativa interna sobre la transparencia fiscal internacional</i>	652
1.6.1. Derecho comunitario	652
1.6.2. Derecho interno	654
2. Comentario al artículo 28.2. Cláusula del beneficiario efectivo	656
3. Comentario al artículo 28.3. Cláusula anti doble imposición por aplicación de este artículo	658
Bibliografía	659
ARTÍCULO 29	
PROTOCOLO	661
1. Introducción: naturaleza jurídica	661
2. Contenido del Protocolo	662
2. Bibliografía	666
ARTÍCULO 30	
ENTRADA EN VIGOR	667
1. Comentario al artículo 30.1. Ratificación e intercambio de instrumentos de ratificación	667
1.1. <i>Convenio original</i>	667
1.2. <i>Convención Multilateral BEPS</i>	669
2. Comentario al artículo 30.2. Plazo de entrada en vigor	671
3. Comentario al artículo 30.3. Derogación del convenio anterior	673
4. Comentario al artículo 30.4. Retroactividad para supuestos concretos	674
Bibliografía	676

	<i><u>Página</u></i>
ARTÍCULO 31	
DENUNCIA.	677
1. Introducción.	677
2. Marco normativo.	678
3. Procedimiento de denuncia	679
Bibliografía.	681
ARTÍCULO 32	
REGISTRO	683
1. Comentario al artículo 32	683
ANEXO. TABLA CONVENCIÓN MULTILATERAL BEPS: APLICACIÓN AL CDI ALEMANIA	685

Impuestos comprendidos

1. El presente Convenio se aplica a los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio exigibles por cada uno de los Estados contratantes, sus estados federados, subdivisiones políticas o entidades locales, cualquiera que sea el sistema de su exacción.

2. Se consideran impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio los que gravan la totalidad de la renta o del patrimonio o cualquier parte de los mismos, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles o inmuebles, los impuestos sobre el importe de sueldos o salarios pagados por las empresas, así como los impuestos sobre las plusvalías.

3. Los impuestos actuales a los que se aplica el Convenio son, en particular:

- a) en el Reino de España:
 - i. el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas;
 - ii. el Impuesto sobre Sociedades;
 - iii. el Impuesto sobre la Renta de No Residentes;
 - iv. el Impuesto sobre el Patrimonio; y
 - v. los impuestos locales sobre la renta y sobre el patrimonio;
(denominados en lo sucesivo «impuesto español»)
- b) en la República Federal de Alemania:
 - i. el Impuesto sobre la Renta (Einkommensteuer);
 - ii. el Impuesto sobre Sociedades (Körperschaftsteuer);
 - iii. el Impuesto sobre las Actividades Económicas (Gewerbesteuer); y
 - iv. el Impuesto sobre el Patrimonio (Vermögensteuer) comprendidos los suplementos cargados sobre los mismos (denominados en lo sucesivo «impuesto alemán»).

4. El Convenio se aplicará igualmente a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan con posterioridad a la firma del mismo y que se añadan a los actuales o les sustituyan. Las autoridades competentes de los

Estados contratantes se notificarán mutuamente, como resulte pertinente para la aplicación del Convenio, toda modificación sustancial que se haya introducido en sus respectivas legislaciones fiscales.

1. COMENTARIO AL ARTÍCULO 2.1. CLÁUSULA GENERAL

1.1. INTRODUCCIÓN

El artículo 1 CDI Alemania hace referencia al ámbito subjetivo, por su parte el artículo 2 CDI Alemania regula su ámbito objetivo en tanto que contempla los impuestos a los que resultará de aplicación.

Este artículo establece dos principios. El primero es que el ámbito de este Convenio son los impuestos sobre la renta y el patrimonio. En los siguientes párrafos se concretará esta declaración general.

En segundo lugar, establece la aplicación de este Convenio a todo tipo de impuesto que verse sobre la renta y el patrimonio y que establezca cualquier entidad pública sin importar las subdivisiones como pueden ser en el caso español el poder tributario de las Comunidades autónomas, entidades forales o de los municipios.

En este sentido el Concierto vasco y el Convenio navarro estarán sujetos a estos CDIs. Así la Ley del Concierto vasco 12/2002 recoge como principio básico el sometimiento a los CDI firmados por España¹.

Encaje de los CDIs en los impuestos directos. El encaje de los CDIs se resuelve en tres niveles del siguiente modo.

- CE. El artículo 96 CE establece que los CDIs una vez publicados en el BOE formarán parte del ordenamiento jurídico español.
- LGT. Artículo 7 LGT establece que los tributos ser regirán en primer lugar por la Constitución y en segundo lugar «por los tratados o convenios internacionales que contengan cláusulas de naturaleza tributaria y, en particular, por los convenios para evitar la doble imposición».
- Leyes especiales de los tributos directos. Estas recogen la cláusula sobre la aplicación de tal ley «sin perjuicio de los CDIs». Así lo contemplan el artículo 3 LIS, artículo 3 LIRPF² y artículo 4 LIRnR.

1. El artículo 2 Ley 12/2012 por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco establece: «Artículo 2 Principios generales. Uno. El sistema tributario que establezcan los Territorios Históricos seguirá los siguientes principios: (...). Quinto. Sometimiento a los Tratados o Convenios internacionales firmados y ratificados por el Estado español o a los que éste se adhiera. En particular deberá atenerse a lo dispuesto en los Convenios internacionales suscritos por España para evitar la doble imposición y en las normas de armonización fiscal de la Unión Europea, debiendo asumir las devoluciones que proceda practicar como consecuencia de la aplicación de tales Convenios y normas».
2. Artículo 3 LIRPF dice: «Tratados y convenios. Lo establecido en esta Ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, de conformidad con el artículo 96 de la Constitución Española».

Concepto de «impuestos». En el CDI Alemania y en general en los CDIs no se define qué debe entenderse por impuestos. VOGEL resuelve este vacío con la referencia al artículo 3.2. MCOCDE según el cual el CDI deberá interpretarse según el Derecho interno del Estado que aplica tal CDI³. En relación al concepto de impuesto, procedería pues remitirse a los artículos 2.2 LGT⁴, en Derecho español, y artículo 3 AO, en Derecho alemán⁵. En tal sentido procedería excluir las tasas y los precios públicos del ámbito de aplicación, en tanto que la propia LGT clasifica los mismos como tributos distintos a impuestos. También las contribuciones a la Seguridad Social escaparían al objeto del CDI como destaca VOGEL.

El ámbito de aplicación debe incluir no solo la cuota a pagar que resulte de los impuestos, sino también los **intereses o recargos** que resulten de los impuestos incluidos en este ámbito objetivo. En tal sentido, cabe traer a colación los artículos 58 LGT y 3 AO⁶. La doctrina coincide en destacar que resultarían excluidas las sanciones del ámbito de aplicación del Convenio.

1.2. DERECHO INTERNO ESPAÑOL: SUPUESTOS PARTICULARES

1.2.1. Impuesto sobre sucesiones y donaciones

Los impuestos sobre sucesiones y donaciones no se encontrarían en el ámbito de aplicación de este CDI⁷. España ha firmado CDI para evitar la doble imposición en materia del impuesto sobre sucesiones con Suecia, Grecia y Francia, no en cambio con Alemania.

Existe un Convenio Modelo de la OCDE sobre los impuestos de sucesiones y donaciones de 1966 y posteriormente modificado en el 1982⁸. Por ello, estos

3. VOLGEL, K.: *Op. cit.*, p. 257.

4. Artículo 2.2 c) LGT: «Impuestos son los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente».

5. El artículo 3 AO dice: «Impuestos, prestaciones accesorias tributarias.

(1) Los impuestos son prestaciones pecuniarias que no comportan una contraprestación por una prestación específica y que son impuestas por una entidad de derecho público a todos aquellos en quienes concurre el hecho imponible al que la ley vincula la obligación de pago; la obtención de ingresos puede ser un fin secundario».

6. El artículo 3(4) AO dice: «Las prestaciones accesorias tributarias son: 1. multas por retraso (artículo 146 apartado 2b), 2. recargos por presentación fuera de plazo (artículo 152), 3. recargos conforme al artículo 162 apartado 4, 3a Multas por retraso e la colaboración conforme al artículo 200.2, y recargos a las multas por retraso en la colaboración según el artículo 200, 4. intereses (artículos 233 a 237), 5. recargos por mora (artículo 240), 6. multas de ejecución (artículo 329), 7. costas (artículos 89, 178, 178a y artículos 337 a 345), 8. intereses sobre los derechos de importación y exportación según los apartados 20 y 21 del Código Aduanero, 9. multas por retraso conforme al artículo 22a apartado 5 de EStG, 10. Costes según el artículo 10.5 y el artículo 11.7 de la Ley de transparencia fiscal de las plataformas, *Plattformen-Steuertransparenzgesetzes*».

7. En algunos supuestos la Administración tributaria española ha aplicado un CDI a adquisiciones a título lucrativo por causa de donación o herencia. Véase HORTALÁ, X: *Op. cit.*, p. 68.

8. LANG, M.: *Introducción al Derecho de los Convenios para evitar la doble imposición*, Ed. Temis, 2014, p. 97.

impuestos se han excluido de los CDIs, salvo que de modo expreso lo contemplen lo cual no es el caso en el CDI Alemania⁹.

En tal sentido cabe traer a colación la STJUE en el caso *Block*¹⁰. Se trataba de parte de una herencia ubicada en Mallorca de una causante residente fiscal en Alemania. El CDI España Alemania vigente en aquel momento no resultó de aplicación. El Tribunal se pronunció en el sentido de que no vulneraba el Derecho comunitario la doble imposición en materia de impuesto sobre sucesiones en tal caso concreto¹¹.

1.2.2. Gravamen especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes

El Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades No Residentes¹² forma parte del ámbito objetivo de este CDI, en tanto que es un gravamen que grava el patrimonio, en particular de entidades no residentes en España.

Ahora bien, no se aplicará a entidades residentes en Alemania, pues este CDI prevé la cláusula de intercambio de información en su artículo 25.

1.2.3. El impuesto sobre determinados Servicios Digitales

El IDSD tiene como hecho imponible ciertas prestaciones de servicios digitales: servicios de publicidad en línea, servicios de intermediación en línea y los servicios de transmisión de datos.

Naturaleza. De acuerdo con el artículo 1 LIDSD se trata de un tributo de naturaleza indirecta. De acuerdo con su propia exposición de motivos se trata de gravar servicios que no podrían existir en la forma actual sin la participación de los usuarios.

Ciertas voces de la Doctrina han sido críticas con la previsión legal de que el ISD es de naturaleza indirecta por considerarlo de naturaleza directa¹³.

9. Alemania ha firmado CDI que cubrían tanto los impuestos de la renta y del patrimonio como también los impuestos sobre sucesiones y donaciones. Véase así el CDI firmado entre Alemania y Suecia del 1992, Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich Schweden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bei den Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie bei den Erbschaft- und Schenkungsteuern und zur Leistung gegenseitigen Beistands bei den Steuern (Deutsch-schwedisches Steuerabkommen), de 14.07.1992.

10. STJUE Caso Block, C-67/08, de 12.02.2009.

11. STJUE en el Caso Block dice: «De ello se deduce que, en el estado actual del Derecho comunitario, los Estados miembros disponen, sin perjuicio del respeto del Derecho comunitario, de cierta autonomía en la materia y que, en consecuencia, no tienen la obligación de adaptar su sistema tributario a los diferentes sistemas de tributación de los otros Estados miembros para eliminar, en particular, la doble imposición que se deriva del ejercicio paralelo por dichos Estados de su potestad tributaria y permitir, en consecuencia, la deducción, en un asunto como el principal, del impuesto de sucesiones abonado en un Estado miembro distinto de aquel en el que reside el heredero».

12. Véase el artículo 40 LIRnR.

13. MACARRO OSUNA, J. M.: La compatibilidad del Impuesto sobre Servicios Digitales con los convenios de doble imposición a la luz del modelo OCDE, *QF*, 6/2020 y MULEIRO PARADA, L. M.: «El paradigma de justicia tributaria a través de nuevos tributos: ¿realidad o ficción?» Revista de Contabilidad y Tributación. CEF, 459, 2021, p. 91.

Encaje con el CDI Alemania. En relación con esta cuestión se plantea el siguiente dilema:

- O bien el ISD es de naturaleza indirecta y por ello se encontraría fuera del ámbito objetivo del CDI.
- O bien el ISD es de naturaleza directa, y por consiguiente, grava la renta de las empresas y por ende formaría parte del ámbito objetivo del CDI.

En este caso de tratarse de un tributo de naturaleza directa, la Doctrina¹⁴ alude a la existencia de un *Tax Treaty Override*¹⁵, en tanto España está introduciendo un impuesto sobre la renta en relación a empresas no residentes que no dispondrían de establecimiento permanente en España. Es una cuestión controvertida que deberemos estar a los pronunciamientos de los Tribunales en su caso.

1.2.4. Impuesto sobre grandes fortunas

El impuesto temporal de solidaridad de las Grandes Fortunas ha sido introducido por la Ley 38/2022¹⁶. Se trata de un impuesto directo que grava el patrimonio de determinadas personas físicas. El artículo 3.Dos 1 de la mencionada Ley hace referencia a la cláusula «sin perjuicio de lo dispuesto en los CDIs».

Por ello entraría en el ámbito objetivo del CDI y en especial en relación al artículo 21 CDI Alemania sobre el impuesto del patrimonio.

1.2.5. Impuesto sobre transacciones financieras

Este impuesto sobre transacciones financieras se encuentra regulado por la Ley 5/2020. Su artículo 1 contempla la naturaleza indirecta de este impuesto¹⁷. Su hecho imponible se constituye por las adquisiciones onerosas de acciones de sociedades españolas que estén admitidas a negociación en un mercado español, un mercado regulado de la Unión Europea o un mercado considerado equivalente en un tercer país, y que el valor de capitalización de la sociedad sea superior a 1.000 millones de euros¹⁸.

Esta naturaleza indirecta lo excluye del ámbito de ampliación del CDI Alemania.

14. MACARRO OSUNA, J. M.: La compatibilidad..., *Op. cit.*

15. OECD: «Tax Treaty Override», in *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*, OECD Publishing, 2019.

16. Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, y se modifican determinadas normas tributarias.

17. BACIELA PÉREZ, J. A.: El Impuesto sobre las Transacciones Financieras y sus perspectivas de futuro, *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, núm. 20/2022.

18. En Derecho comunitario cabe mencionar: Propuesta de Directiva COM (2011) 594 final, del 28.09.2011, y Propuesta de Directiva COM (2013) 071 final, de 14 de febrero. Véase estudio crítico.

2. COMENTARIO AL ARTÍCULO 2.2. LOS IMPUESTOS DIRECTOS

2.1. INTRODUCCIÓN

Este párrafo 2 se halla compuesto de cuatro elementos.

1. Impuestos que gravan la renta y el patrimonio.
2. Impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles o inmuebles.
3. Los impuestos sobre el importe de sueldos o salarios.
4. Impuestos sobre las plusvalías.

Así, mientras el párrafo 1 hace referencia a que los impuestos sobre la renta y el patrimonio forman parte del ámbito objetivo, el párrafo 2 asume el cometido de precisar esta declaración general. En este sentido, éste recoge los elementos conceptuales de tales impuestos sobre la renta y patrimonio que constituyen el ámbito objetivo del CDI Alemania.

2.2. IMPUESTOS QUE GRAVAN LA RENTA O PATRIMONIO

El CDI Alemania no define que es renta o patrimonio. Ahora bien, a partir del artículo CDI Alemania se puede inferir un **concepto de renta**. VOGEL alude, además, que en su sentido amplio tal concepto renta resultaría de la *Reinvermögenszugangstheorie*¹⁹.

No se precisa en el artículo si se trata de la **renta real o ficticia** para lo cual debemos remitirnos al derecho interno de ambos Estados parte. Así cabe entender como incluido en el ámbito de objetivo del CDI las rentas ficticias como la que resulta de la imputación de renta de segundas residencias importante para los ciudadanos alemanes con residencia secundaria en España²⁰. A tal efecto el modelo 210 sirve para la declaración y pago anual de este impuesto sobre la renta²¹.

19. *Reinvermögenszugangstheorie*, se desarrolló en primer lugar por Georg von SCHANZ a finales del siglo XIX y, posteriormente, a principios del siglo XX en Estados Unidos por HAIG y SIMONS. Véase VOGEL, K., *Op. cit.*, p. 258.

20. Véase el artículo 85 LIRPF. Imputación de rentas inmobiliarias.

21. Para la determinación de la renta imputable se estará a los siguientes criterios:

1. Regla general: 2 por 100 sobre el valor catastral del inmueble.
2. Regla específica para valores catastrales revisados: 1,1 por 100. Se aplicará a aquellos inmuebles cuyo valor catastral haya sido revisado, modificado o determinado mediante un procedimiento de valoración colectiva que haya entrado en vigor en el período impositivo o en el plazo de los diez períodos impositivos anteriores.

Regla específica para supuestos de ausencia de valor catastral. 1,1 por 100. Este porcentaje se aplicará sobre el 50 por 100 del mayor de los siguientes valores: el comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o valor de la adquisición.

2.3. IMPUESTOS QUE GRAVAN LAS GANANCIAS PATRIMONIALES DERIVADAS DE LA ENAJENACIÓN DE BIENES MUEBLES O INMUEBLES

Derecho interno español. En relación a las personas físicas residentes, las ganancias patrimoniales se someten al IRPF de acuerdo con el artículo 33 y ss. LIRPF. Las ganancias patrimoniales de las personas jurídicas forman parte de la base imponible del IS. El artículo 13.1.i) LIRnR regula que las ganancias patrimoniales de no residentes se someten al IRnR.

En relación al gravamen sobre ganancias patrimoniales cabe traer a colación el Impuesto sobre el incremento de valor de los bienes de naturaleza urbana. La naturaleza de este impuesto ha sido objeto de numerosas discusiones doctrinales, si bien se coincide en reconocer su naturaleza directa²². El incremento del valor de los terrenos guarda similitud con las ganancias patrimoniales, pues el aumento de valor debe traducirse en términos generales en una mayor ganancia patrimonial, por lo que podría encajar en este tipo de impuestos mencionados en este artículo 3.2 CDI Alemania. La consideración de este impuesto como parte integrante del ámbito objetivo del CDI, cabe ponerlo en relación con el artículo 13 CDI Alemania. Según tal precepto, tributan en España las ganancias patrimoniales sobre bienes inmuebles ubicados en territorio español.

Derecho interno alemán. En Derecho alemán se recoge el *Kapitalertragsteuer*²³, cuya traducción literal respondería impuesto sobre las ganancias de capital, que es una modalidad de exacción (*Form der Erhebung*) en el Impuesto de la renta alemán, *Einkommensteuer*. A título de ejemplo este *Kapitalertragsteuer* grava los intereses, dividendos y determinados beneficios de contratos de seguros. Más allá de la literalidad de la traducción este impuesto equivaldría en términos del Derecho tributario español a una retención en la fuente en ciertas rentas del ahorro.

2.4. IMPUESTOS QUE GRAVAN LOS SUELDOS Y SALARIOS

Derecho interno español. La distinción entre sueldos y salarios no tiene mayor relevancia a los efectos del CDI España Alemania, más que para indicar cualquier tipo de remuneración percibida a consecuencia del trabajo. En Derecho español los salarios forman parte de los rendimientos del trabajo cuya obtención constituye el hecho imponible del IRPF de acuerdo con el artículo 17 ss. LIRPF.

Derecho interno alemán. En Derecho alemán se contempla el *Lohnsteuer* que se configura como una forma de imposición del impuesto de la renta alemán

22. SÁNCHEZ SÁNCHEZ, E. M.: «El principio de no confiscatoriedad y su incidencia en el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana en la Unión Europea», *QF*, núm. 3, 2018.

23. El artículo 43 (1) *ESiG* dice: «En el caso de los siguientes rendimientos de capital internos alemanes y, en los supuestos de los números 6, 7 letra a y números 8 a 12, así como en la frase 2, también de rendimientos de capital extranjeros, el impuesto sobre la renta se recauda mediante deducción del rendimiento de capital (impuesto sobre rendimientos de capital)».

(*Est*)²⁴, por el cual los empresarios retienen una parte del salario a pagar a sus empleados. En Derecho español no hay una denominación específica, sino que se configura como una modalidad de retención del IRPF, en el que los empresarios son los sujetos retenedores.

2.5. IMPUESTOS QUE GRAVAN LAS PLUSVALÍAS

En la versión española del CDI Alemania se refiere a plusvalía, mientras que en la versión alemana se refiere a *Vermögenszuwachs*, que traducido literalmente significa «incremento de patrimonio». Así la RAE define «plusvalía» como «incremento del valor de un bien por causas extrínsecas a él».

Esta referencia a los impuestos que gravan la plusvalía se pueden interpretar en dos sentidos.

- Impuestos que gravan las ganancias patrimoniales en los que antes nos hemos detenido. Se trata de ganancias patrimoniales que se han realizado.
- Impuestos que gravan el incremento de valor de los bienes que no se han realizado. Se trata de las ganancias latentes que se obtienen por la diferencia entre el valor de adquisición y el valor de mercado del bien en un momento, sin que se haya producido la transmisión.

En este tipo de impuestos del artículo 3.2 CDI Alemania de impuestos sobre las plusvalías se pueden encajar impuestos que también se han clasificado como impuestos sobre las ganancias derivadas de bienes muebles o inmuebles.

24. Este se recoge en el artículo 38 *ESTG* dice: «Exacción del impuesto sobre el salario».

(1) 1 En los rendimientos procedentes de trabajo no autónomo, el impuesto sobre la renta se recauda mediante la deducción del salario (impuesto sobre el salario), siempre que el salario sea pagado por un empleador que:

1. tenga en el territorio nacional un domicilio, su residencia habitual, su dirección de gestión, su sede, un establecimiento permanente o un representante permanente en el sentido de los artículos 8 a 13 de la Ley Tributaria (*Abgabenordnung*) (empleador alemán), o

2. ceda trabajadores a un tercero (cesionario) para la prestación de servicios en el territorio nacional de forma empresarial, sin ser empleador alemán (prestador extranjero).

2 Se considera empleador alemán en el sentido de la frase 1, en los casos de desplazamiento de trabajadores, también la empresa receptora establecida en Alemania que asume económicamente el pago del salario por el trabajo realizado para ella; no es necesario que la empresa pague el salario al trabajador en su propio nombre y por su propia cuenta.

3 El impuesto sobre el salario también grava el salario concedido por un tercero en el marco de la relación laboral, cuando el empleador sabe o puede reconocer que se otorgan tales retribuciones; esto se presume especialmente cuando el empleador y el tercero son empresas vinculadas en el sentido del artículo 15 de la Ley de Sociedades Anónimas (*Aktiengesetz*).

(2) 1 El trabajador es el sujeto pasivo del impuesto sobre el salario.

2 El impuesto sobre el salario nace en el momento en que el salario se paga al trabajador.

Un ejemplo de gravamen de las plusvalías latentes lo encontramos en el *exit tax* del artículo 95bis LIRPF y en el artículo 19 LIS. En Derecho alemán este impuesto de salida *Wegzugsteuer* se regula en el artículo 6 *Aussensteuergesetz*²⁵.

Este impuesto de salida ha sido analizado por el TJCE, que mantuvo una jurisprudencia oscilante entre asuntos que declaró conforme a Derecho comunitario²⁶ y otros como contrario al mismo²⁷. La Directiva ATAD²⁸, en su artículo 5, regula el régimen tributario armonizado de este impuesto en el ámbito de la Unión Europea, permitiendo el régimen de diferimiento durante cinco años tras la salida.

3. COMENTARIO AL ARTÍCULO 2.3. LOS IMPUESTOS INCLUIDOS

3.1. DERECHO INTERNO ESPAÑOL

3.1.1. Impuestos incluidos

En este artículo 2 CDI Alemania contempla los impuestos que en el momento de la firma deben entenderse como comprendidos en el ámbito de aplicación del Convenio. Se trata de una lista ejemplificativa²⁹. A los efectos de este artículo debemos destacar diferencias relevantes entre el sistema tributario alemán y español:

- En Derecho tributario alemán, el *Gewerbesteuer* es un impuesto local que se suele traducir como el impuesto de actividades económicas pero también como impuesto industrial más acertadamente. Este impuesto grava el patrimonio y la renta de determinadas empresas. Por consiguiente, se trataría de un impuesto con una naturaleza que difiere en gran parte de la prevista en el sistema tributario español para el Impuesto de Actividades Económicas, por lo que una traducción con la misma denominación puede distorsionar la comprensión del mismo. Ambos comparten, sin embargo, que son impuestos locales, y que tributan las empresas en cada *Gemeinde*, municipio alemán, por la realización de actividades en el mismo.
- En Derecho tributario alemán actualmente no se aplica el impuesto de Patrimonio, a pesar de que es un tema que reaparece en el debate de la sociedad. De hecho, se trata de un impuesto cuya regulación existe y forma

25. El artículo 6(1) *Außensteuergesetz* dice: «Gravamen del incremento patrimonial. (1) Sin perjuicio de lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre la Renta (*EStG*), la Ley del Impuesto sobre Sociedades (*KStG*) y la Ley del Impuesto sobre Transformaciones (*UmwStG*), se equipara, en el caso de contribuyentes con obligación tributaria ilimitada, a la enajenación de participaciones en el sentido del artículo 17, apartado 1, frase 1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al valor de mercado:

1. la finalización de la obligación tributaria ilimitada como consecuencia del abandono del domicilio o de la residencia habitual (...).».

26. STJCE Caso van Hiltten, C-513/03, de 23.02.2006.

27. STJCE Caso Comisión / España, C-64/1, de 25.04.2013, STJCE Caso Lasteyrie, C-9/02, de 11.03.2004 y STJCE Caso Comisión Portugal, C-269/09, de 06.09.2012.

28. Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12.07.2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior.

29. LANG, M.: *Introducción al Derecho de los Convenios para evitar la doble imposición*, Ed. Temis, 2014, p. 95.

parte del ordenamiento jurídico alemán actual pero su aplicación está suspendida.

- En Derecho alemán no se contempla un impuesto específico para no residente como se prevé en España, sino que la tributación de no residentes se incluye en los propios impuestos directos sobre la renta de las personas físicas y jurídicas.

Impuestos incluidos. El artículo recoge los siguientes impuestos del Derecho interno español a los que será de aplicación el CDI Alemania.

- Impuesto de la Renta de las Personas Físicas.
- Impuesto de Sociedades.
- Impuesto de la Renta de no residentes.
- Impuesto sobre el patrimonio.
- Impuestos locales sobre la renta y el patrimonio.

Cabe además incluir entre los impuestos comprendidos el Impuesto sobre las grandes fortunas que por su naturaleza constituye una imposición del patrimonio, así como el Gravamen especial sobre bienes de entidades no residentes a pesar de su nula aplicabilidad en el ámbito hispano-alemán.

Impuestos excluidos. No estarían incluidos en los términos expuestos el Impuesto sobre determinados servicios digitales, sin perjuicio de las dudas sobre su naturaleza y futura jurisprudencia en la cuestión, el Impuesto sobre Transacciones Financieras ni los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones.

3.1.2. Impuestos locales

Debemos detenernos a determinar qué impuestos locales son los que gravan la renta y el patrimonio a efectos de este artículo del CDI.

a) Impuesto sobre bienes inmuebles

El IBI es un impuesto real que grava el valor de los bienes inmuebles. La naturaleza de este impuesto correspondería a impuesto de patrimonio. Por consiguiente, el IBI formaría parte del ámbito objetivo del CDI³⁰.

b) Impuesto sobre actividades económicas

El IAE es un impuesto local, directo y real. Su hecho imponible se constituye por el ejercicio de actividades empresariales, profesionales y artísticas.

De modo específico el CDI Alemania prevé que el *Gewerbesteuer* forma parte del ámbito objetivo. Ambos impuestos *Gewerbesteuer* y IAE comparte cierta naturaleza como antes hemos aludido, por lo que el hecho de que el *Gewerbesteuer* de modo específico se incluya favorece la interpretación de que también el IAE debe

30. GÓMEZ DE LA TORRE ROCA, M. C.: «Aspectos internacionales de la tributación local», Cuadernos de Formación, IEF, Colaboración 9/17, Volumen 21/2017, pp. 121-122.

estar incluido. El IAE no sólo por ello, sino también por su naturaleza directa formaría parte de éste ámbito objetivo del CDI Alemania³¹.

Exención del IAE para no residentes. El IAE se encuentra exento en términos generales para personas físicas, así como para sociedades cuyo importe neto de la cifra de negocios de 1.000.000 euros.

El artículo 82.1 LHL establece que están exentos los sujetos pasivos del IRnR que operen a través de establecimiento permanente en España y que su cifra de negocios total no supere 1.000.000 Euros³².

El TSJ de Madrid se pronunció en relación al IAE y el CDI España Suiza que era de aplicación al caso. La entidad suiza *Swissair* había probado que no desarrollaba actividad en España a través de establecimiento permanente. Disponía de un lugar de negocios donde realizaba actividad auxiliar. El Tribunal decidió no estaba sujeta al IAE en España porque no disponía en España de establecimiento permanente³³.

c) Impuesto sobre el incremento de valor de los bienes de naturaleza urbana

Este es un impuesto local, real, objetivo e instantáneo que grava los incrementos de valor de los terrenos de naturaleza urbana. Así la Doctrina ha calificado este impuesto como impuesto directo sobre la renta, por lo que debe considerarlo dentro del ámbito objetivo del CDI.

De la redacción del CDI España Alemania parece inferirse una falta de bilateralidad en el trato de los impuestos locales. Así los impuestos locales que gravan la renta en España estarían incluidos, no así los impuestos locales alemanes que no aparecen en el listado ejemplificativo de los mismos, con la excepción expresa del *Gewerbesteuer*.

31. GÓMEZ DE LA TORRE ROCA, M. C.: «Aspectos...», *op. cit.*, p. 123.

32. El artículo 82.1 dice: «Están exentos del impuesto (...)

c) Los siguientes sujetos pasivos:

Las personas físicas, sean o no residentes en territorio español.

Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, las sociedades civiles y las entidades del artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros.

En cuanto a los contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, la exención solo alcanzará a los que operen en España mediante establecimiento permanente, siempre que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros».

33. STSJ Madrid de 20.10.2000, 991/2000, Rec. 2417/1998. El TSJ de Madrid dice: «SEGUNDO: Así planteado el tema litigioso, ha de verse, que la discrepancia mantenida en el curso del proceso, se centra en el discutido artículo 5.º El Convenio establece como requisito para la tributación en España el hecho de que la actividad sea ejercida por medio de un "Establecimiento permanente". De la definición hecha en el Art. 5 se excluye "el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de hacer publicidad, suministrar información o desarrollar otras actividades similares que tengan carácter preparatorio o auxiliar, siempre que estas actividades se realicen para la propia empresa". Y puesto que el Ayuntamiento no cuestiona que las Actividades desarrolladas por la recurrente tengan ese carácter "auxiliar", debe estimarse la demanda, pues la existencia de un epígrafe en las Tarifas del IAE que se refieren a "actividades auxiliares del transporte" no puede contradecir el espíritu y la letra del mencionado convenio».

d) Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica

Este impuesto es de carácter directo y grava la titularidad de los vehículos de tracción mecánica que sean aptos para circular por las vías públicas. Este impuesto no pretende gravar el patrimonio o la renta de una persona, sino la aptitud para circular por la vía pública de un vehículo concreto. Por tal naturaleza cabría considerarlo como impuesto local que no formaría parte del ámbito objetivo del CDI Alemania, si bien no es una cuestión pacífica. En tal sentido las personas residentes en Alemania que sean titulares de vehículos en España estarían sujetos a este impuesto.

De acuerdo con el artículo 21 CDI Alemania en todo caso los bienes muebles, entre los que estarían los vehículos de tracción mecánica que formen parte de un establecimiento permanente podrán someterse a tributación en el estado del establecimiento permanente.

e) Impuesto sobre Construcción, Instalaciones y Obra

Este impuesto tiene una naturaleza indirecta. El ICIO grava una manifestación indirecta de la capacidad económica como es el gasto en la realización de una construcción, instalación o obra. Por ello no formará parte del ámbito objetivo del CDI Alemania.

3.2. IMPUESTOS EN DERECHO INTERNO ALEMÁN

3.2.1. Impuestos incluidos

En relación a Alemania los impuestos que son objeto de reseña en el artículo 2 CDI Alemania-España son:

a) *Einkommensteuer*

Se trata de un impuesto similar a nuestro impuesto de la renta de las personas físicas. Su texto originario tiene su fecha en el 16.10.1934³⁴.

El impuesto grava la renta de una persona física en base a una tarifa progresiva de acuerdo con el principio de capacidad económica, *Leistungsfähigkeitsprinzip*³⁵. El objeto de gravamen es la suma de rentas. El impuesto contempla diversos modos de exacción como son el *Kapitalertragsteuer* y el *Lohnsteuer*, que equivaldría a las retenciones en el IRPF español.

b) *Körperschaftsteuer*

El *KSt* es un impuesto similar al impuesto de sociedades español, pues grava el beneficio de las sociedades. Para el cálculo del beneficio sujeto a tributar se consi-

34. Ley alemana del Impuesto sobre la Renta (*EStG*). Fecha de formalización: 16 de octubre de 1934. Denominación completa «Ley del Impuesto sobre la Renta en la versión de la publicación del 8 de octubre de 2009 (Boletín Oficial Federal I, p. 3366, 3862), que fue modificada por última vez mediante el artículo 2 de la Ley de 21 de diciembre de 2015 (Boletín Oficial Federal I, p. 2553)».

35. TIPKE, K./LANG, J.: *Steuerrecht*, Verlag Dr. Otto Schmidt Köln, 1994, pp. 208-9.

dera el balance fiscal que se determina por la *EStG*³⁶. El balance fiscal y el balance mercantil no coinciden si bien entre ellos rige el principio de la dependencia entre ambos, *Massgeblichkeitsprinzip*.

Tipo impositivo actualmente es del 15% sin perjuicio del *Solidaritätszuschlag* (5% de la cuota), que nos ocupamos más adelante.

En este impuesto al igual que ocurre en el *ESt* se distinguen dos tipos de sujetos pasivos. Los obligados ilimitadamente *unbeschränkt*, que correspondería con la obligación personal. Los obligados limitados, *beschränkt*.

c) *Gewerbesteuer*

Este impuesto se ha traducido como Impuesto Industrial o bien impuesto de actividades económicas por cierto mimetismo con el IAE en Derecho español, pues se trata de un impuesto municipal. La regulación del *Gewerbesteuer* se contiene en la *Gewerbesteuergesetz*³⁷ —en adelante *GewStG*—.

El objeto del impuesto se integra por las empresas (*stehende Gewerbebetrieb*) que se hallen en el ámbito territorial del impuesto, es decir, el término municipal. Se excluyen del ámbito subjetivo de este impuesto los profesionales independientes y los administradores de patrimonio³⁸. Se considera que una empresa se halla en dicho ámbito territorial si dispone de un establecimiento permanente en el mismo³⁹. En este impuesto no se distingue entre obligación ilimitada o limitada de contribuir.

d) *Vermögensteuer*

El impuesto del Patrimonio alemán dejó de exigirse a partir del 1997. Se trataba de un impuesto que de modo similar a su homónimo español sometía a tributación el patrimonio del sujeto pasivo descontando el valor de las deudas que gravaban el mismo. Entre los dos impuestos cabría hallar diferencia en el sentido de que el impuesto alemán a diferencia del impuesto español también gravaba algunas personas jurídicas.

La reintroducción del impuesto es un constante en la mesa de debate y propuestas de diversos partidos políticos, por lo que su mención en el CDI reviste un gran sentido con miras a posibles escenarios futuros. El hecho de que en Alemania no se aplique el impuesto del patrimonio no puede determinar que el impuesto sobre el patrimonio español se excluya del ámbito de aplicación de este CDI Alemania⁴⁰.

36. El artículo 8 *KStG* dice: «Determinación de la renta.

(1) Lo que se considera renta y cómo debe determinarse la renta se rige por las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta (*Einkommensteuergesetz*) y por la presente ley».

37. La Ley del Impuesto sobre Actividades Económicas, *Gewerbesteuergesetz*, —en adelante *GwStG*—, de 21.03.1991, BGBl I p. 815, y el reglamento *Gewerbesteuer-Durchführungsverordnung* —en adelante *GwStDV*—, de 21.03.1991, BGBl. I, p. 832.

38. El problema se suscita al determinar qué constituye una empresa, *Gewerbebetrieb*, y qué un profesional, *Freiberufler*, o administrador de patrimonio, *Vermögensverwaltung*. Véase TIPKE, K./LANG, J.: *Steuerrecht*, op. cit., Rz. 252 y 253, pp. 503-504.

39. Artículo 2 (1) *GewStG*.

40. LANG, M.: *Introducción al Derecho de los Convenios para evitar la doble imposición*, Ed. Temis, 2014, p. 96.

3.2.2. Suplementos y recargos sobre los impuestos alemanes

Además, el listado de los impuestos incluidos en el CDI en Derecho alemán finaliza con una referencia «los suplementos cargados sobre los mismos» (*der hie-rauf erhobenen Zuschläge*). Esta coletilla final reviste de gran importancia pues cabría incluir en el ámbito objetivo tanto el *Solidaritätszuschlag* como el *Kirschensteuer*.

– *Solidaritätszuschlag*

El *Solidaritätszuschlag* es un recargo que se impone a la cuota del *ESt* y del *KSt*. En Derecho alemán se refiere a su naturaleza jurídica como un *Ergänzungsabgabe*, en traducción literal tributo complementario, y así se incluye el ámbito de competencia de la Federación en el artículo 106.1 (6) *GG*⁴¹.

El origen del este recargo que vincula a la financiación de la segunda guerra del Golfo en 1991 así como los costes de la reunificación. A partir 1995 el fundamento del mismo se reduce a los costes de la *deutsche Einheit*, unidad alemana⁴².

En términos generales, el importe del recargo es del 5,5% sobre la cuota a pagar de los mencionados impuestos. En tanto que el ámbito objetivo del CDI son los impuestos directos y, en particular, el *ESt*, este *Solidaritätszuschlag* debe entenderse incluido en tal ámbito⁴³.

– *Kirchensteuer*

La base jurídica de este impuesto se encuentra en el artículo 140 *GG* y del artículo 137 de la Constitución alemana de Weimar del 1919 que el mencionado precepto de la *GG* considera como parte de la *GG*⁴⁴. La relación tributaria en el

41. El artículo 106.1 (6) *GG* dice: «1) El rendimiento de los monopolios financieros y la recaudación de los siguientes impuestos corresponden a la Federación, *Bund*:

1. los derechos de aduana,
2. los impuestos sobre el consumo, en la medida en que no correspondan a los Estados federados según el apartado 2, a la Federación y a los Estados federados conjuntamente según el apartado 3, o a los municipios según el apartado 6,
3. el impuesto sobre el transporte de mercancías por carretera, el impuesto sobre vehículos de motor y otros impuestos relacionados con medios de transporte motorizados,
4. los impuestos sobre el tráfico de capitales, el impuesto sobre seguros y el impuesto sobre letras de cambio,
5. las contribuciones únicas sobre el patrimonio y las contribuciones de compensación recaudadas para la ejecución de la compensación de cargas (*Lastenausgleich*),
6. el recargo complementario al impuesto sobre la renta y al impuesto sobre sociedades,
7. las contribuciones en el marco de las Comunidades Europeas».

42. Este *Solidaritätszuschlag*, conocido popularmente como *Soli*, ha sido reiteradamente puesto en duda tanto en la opinión pública como en los tribunales. Así, la sentencia de 8.12.2007 del Finanzgericht Münster declaró como constitucional el recargo para el 2007 en el sentido del artículo 106 *GG*.

43. VOGEL, K.: *Op. Cit.*, p. 267.

44. El artículo 140 *GG* dice: «Las disposiciones de los artículos 136, 137, 138, 139 y 141 de la Constitución alemana de 11 de agosto de 1919 forman parte de la presente *GG*».

El artículo 137(1) *GG* dice: «(1) No existe Iglesia estatal.

(2) Se garantiza la libertad de asociación en sociedades religiosas. La unión de sociedades religiosas dentro del territorio del Reich no está sujeta a restricciones.

Kirchensteuer se origina entre las entidades de derecho público y las personas miembros tales comunidades religiosas⁴⁵.

El *Kirchensteuer* corresponde a la administración de la iglesia correspondiente. La regulación y gestión de este impuesto se realiza por los *Länder*. Éstos han dictado leyes que son esencialmente idénticas, en las que se regulan la obligación tributaria, cuestiones de la gestión y la fijación de los tipos impositivos. Estos oscilan entre el 8 y el 9% según el *Land*⁴⁶.

Existen varias formas de exacción del impuesto según el Land, en la mayoría, no obstante, la base del impuesto es la cuota tributaria del *Est*. Se configuran pues como un recargo de modo similar al *Solidaritätszuschlag*. Sin embargo, la Doctrina se pronuncia en el sentido de no considerarlo comprendido en el ámbito objetivo del CDI. A tal efecto el *Kirchensteuer* no se grava por cuenta del Estado o de una subdivisión del mismo, sino por cuenta de una entidad no estatal, por lo que no se cumple el requisito para que sea considerada dentro del ámbito objetivo del CDI⁴⁷.

4. COMENTARIO AL ARTÍCULO 2.4. TEST DE COMPARABILIDAD

4.1. FORMULACIÓN DEL TEST

Este artículo es un precepto de salvaguarda en dos sentidos: cláusula de comparabilidad y obligación de notificar. Así, se establece que el convenio se aplicará a impuestos de naturaleza similar a los relacionados que en el futuro se recojan. En este sentido LANG se refiere a este párrafo como «*la comparabilidad*». El **test de comparabilidad** se establece entre los impuestos existentes en el momento de la conclusión del convenio y aquellos que aparezcan más adelante⁴⁸.

La base del test de comparabilidad es que los nuevos impuestos tengan una naturaleza idéntica o análoga a los previstos en el párrafo 3. En todo caso de acuerdo con el párrafo 2, deberán tratarse de impuestos que graven la renta o el patrimonio. Ello puede conllevar ciertas discusiones, como hemos visto en torno al impuesto de determinados Servicios Digitales, sobre todo cuando se crean nuevos impuestos

(3) Cada sociedad religiosa ordena y administra sus asuntos de manera autónoma dentro de los límites de la ley aplicable a todos. Designan sus cargos sin intervención del Estado o de la comunidad civil.

(4) Las sociedades religiosas adquieren personalidad jurídica conforme a las disposiciones generales del derecho civil.

(5) Las sociedades religiosas continúan siendo corporaciones de derecho público en la medida en que lo hayan sido hasta ahora. A otras sociedades religiosas se les deben conceder los mismos derechos, a petición de las mismas, si por su constitución y el número de sus miembros ofrecen garantía de permanencia. Si varias de estas sociedades religiosas de derecho público se unen en una federación, también dicha federación será una corporación de derecho público.

(6) Las sociedades religiosas que son corporaciones de derecho público están facultadas para recaudar impuestos, basándose en los registros fiscales civiles y de acuerdo con las disposiciones del derecho estatal. (...)».

45. TIPKE, K. / LANG, J.: *Steuerrecht*, Verlag Dr. Otto Schmidt Köln, 1994, pp. 411-2.

46. ROHDE, Wolf-G: «*Kirchensteuer*» *Beck'sches Steuerberater-Handbuch*, 2002/2003, Verlag C.H.Beck, 2002, pp. 790-793.

47. VOGEL, K.: *Op. cit.*, p. 251.

48. LANG, M.: *Op. Cit.*, p. 96.

que pretende gravar hechos imponible distintos a los previstos en tributos existentes.

En relación a los impuestos que han aparecido con posterioridad a la firma del CDI Alemania cabe destacar los siguientes:

- Impuesto sobre determinados Servicios Digitales. Así hemos comentado que de acuerdo con la Ley estos tienen una naturaleza indirecta, si bien la Doctrina lo ha cuestionado. De tal suerte que, si tuvieran una naturaleza directa, podrían incluirse en el ámbito de aplicación de este CDI.
- Impuesto sobre Grandes Fortunas. Este sería un impuesto que pertenecería a los impuestos que gravan el patrimonio.

4.2. OBLIGACIÓN DE NOTIFICACIÓN PARA LOS ESTADOS PARTE

Este artículo 2.4 CDI Alemania prevé una **obligación de notificación** de los cambios impositivos que puedan afectar el ámbito de aplicación de este convenio. A tal efecto resultaría de aplicación el artículo 78 de la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados. En el CDI Alemania se prevé otras obligaciones de notificación como es la prevista en el artículo 31 en relación a la denuncia del mismo.

La obligación de notificar se concreta en particular en dos supuestos:

- Impuestos que sustituyan los previstos en el párrafo 3.
- Impuestos que tengan la naturaleza prevista en el párrafo 2, es decir, que graven la renta o el patrimonio, y que se añaden a los actuales o aquellos que a su vez los substituyan.

BIBLIOGRAFÍA

BARCIELA PÉREZ, J. A.: «El Impuesto sobre las Transacciones Financieras y sus perspectivas de futuro, Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales», núm. 20/2022.

GÓMEZ DE LA TORRE ROCA, M. C.: «Aspectos internacionales de la tributación local», Cuadernos de Formación, IEF, Colaboración 9/17, Volumen 21/2017, pp. 117-133.

KREFT, V.: *Steuerrecht: schnell erfasst*, Springer Verlag, 1997.

LANG, M.: *Introducción al Derecho de los Convenios para evitar la doble imposición*, Ed. Temis, 2014.

LOPEZ BUSTABAD, I. J.: «El ámbito territorial de aplicación del impuesto sobre transacciones financieras: la compatibilidad de los criterios de sujeción con el derecho internacional y comunitario», *QF*, 1/2015.

MACARRO OSUNA, J. M.: «La compatibilidad del Impuesto sobre Servicios Digitales con los convenios de doble imposición a la luz del modelo OCDE», *QF*, 6/2020.

MULEIRO PARADA, L. M.: «El paradigma de justicia tributaria a través de nuevos tributos: ¿realidad o ficción?» *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 459, 2021, pp. 73-110.

OECD: «Tax Treaty Override», in *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*, OECD Publishing, 2019.

ROHDE, Wolf-G: «Kirchensteuer» *Beck'sches Steuerberater-Handbuch*, 2002/2003, Verlag C.H.Beck, 2002, pp. 790-793.

SÁNCHEZ SÁNCHEZ, E. M.: «El principio de no confiscatoriedad y su incidencia en el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana en la Unión Europea», *QF*, núm. 3, 2018.

TIPKE, K./LANG, J.: *Steuerrecht*, Verlag Dr. Otto Schmidt Köln, 1994.



ARANZADI
DERECHO
FISCAL

El 1 de enero de 2025 entró en vigor una importante modificación del Convenio de Doble imposición entre España y Alemania a resultados de la Convención Multilateral sobre las BEPS auspiciada por la OCDE. La firma del Convenio tuvo lugar en el 2012. Desde entonces la fiscalidad internacional —especialmente a raíz del Proyecto BEPS— se ha visto inmersa en un proceso de cambios. La monografía propone un análisis artículo por artículo del Convenio que se efectúa en sus cuatro dimensiones. La primera se sitúa en el ámbito del Derecho internacional, y en especial a los trabajos de la OCDE. La segunda corresponde al Derecho y jurisprudencia de la Unión Europea que inciden directamente en los CDIs o constituyen un fundamento jurídico para interpretar y aplicar en Convenio, habida cuenta la condición de Estados miembros de ambos países. Finalmente, se aborda el Convenio desde la perspectiva de Derecho interno en una doble dimensión. En relación al Derecho interno español se presta especial atención a la interpretación de los tribunales y administración tributaria de tal modo pueda permitir a profesionales o juristas prever la reacción de estos ante los supuestos de hecho que deban analizar. En este Comentario se ha procurado que el Derecho del otro Estado parte, el Derecho alemán, no fuera el invitado ausente. Así se tratan los principales aspectos del Derecho interno alemán vinculados los artículos para así ofrecer una visión completa en las cuatro dimensiones de la norma. El propósito de la monografía ha sido acometer una perspectiva práctica del Convenio que brinde a los profesionales una herramienta en su labor interpretativa, sin renunciar al rigor académico y contribuciones de la Doctrina.

ISBN: 978-84-1085-612-7



9 788410 856127



ER-0280/2005



GA-20050500