

Convenio entre España e Irán en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio

Un ejemplo para evitar la doble imposición

ROSER SAMPLON SALVADOR*

El Convenio entre el Reino de España y la República Islámica del Irán para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio fue firmado el pasado 18 de julio de 2003, y se encuentra en proceso de tramitación interna en ambos Estados. Este artículo pretende dar a conocer un mercado potencial para la empresa española, así como el contenido y las reglas de tributación establecidas en el mencionado Acuerdo. Este Acuerdo se basa en el Modelo de Convenio para evitar la doble imposición de la OCDE, al igual que la mayoría de los firmados por España; por este motivo, el presente artículo permite también conocer, entender y apreciar las ventajas de la existencia de convenios fiscales bilaterales entre socios comerciales.

Palabras clave: convenios fiscales, socios comerciales, inversiones en el extranjero, tributación de no residentes, OCDE, Irán, España.

Clasificación JEL: F13, H87.

1. Oportunidades en Irán para la empresa española

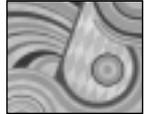
La República Islámica de Irán ha iniciado un proceso económico y político de apertura al exterior; este proceso unido a una buena situación económica coyuntural y las reformas estructurales que se han puesto en marcha permiten que Irán sea identificado como un mercado de gran potencial para la empresa española, en el que existen abundantes fuentes energéticas a bajo coste y una mano de obra competitiva y relativamente cualificada.

El Gobierno Iraní aprobó en abril de 2000 el Tercer Plan Quinquenal de Desarrollo (2000-

2005) que establece como objetivos prioritarios la promoción del comercio exterior, la potenciación de la inversión privada y extranjera y la privatización de determinados sectores, como el financiero, el energético, el transporte y las telecomunicaciones.

Para la consecución de estos objetivos, el Gobierno Iraní ha puesto en marcha una serie de reformas estructurales, de carácter comercial y financiero; por una parte, se ha iniciado un proceso de liberalización gradual del sector financiero; por otra parte, en mayo de 2002 se aprobó una nueva Ley de Inversiones Extranjeras en la que se establece un marco flexible para la inversión extranjera que ha permitido potenciar los procesos de privatización de varios sectores estratégicos.

Todas estas reformas estructurales se han visto apoyadas por una reforma fiscal que ha reducido



COLABORACIONES

* Inspectora de Hacienda del Estado. Dirección General de Tributos.

los tipos impositivos y ha mejorado la tributación de las empresas extranjeras y de los trabajadores expatriados.

En estos momentos, España es el cuarto socio comercial de Irán dentro de la Unión Europea, tras Italia, Alemania y Francia; diversas empresas españolas han abierto oficinas en Irán, participan en proyectos de *buy-back* (1) o han establecido empresas mixtas con socios iraníes. Esta situación se explica, además de por la situación económica de Irán, por las medidas emprendidas por la Administración española, en colaboración con el sector privado y Cámaras de Comercio, entre las que se puede señalar la firma del Acuerdo para Promoción y Protección Recíproca de Inversiones, el 29 de octubre de 2002. La firma del Convenio para evitar la doble imposición entre España e Irán es un paso más en este proceso de fortalecimiento de las relaciones bilaterales.

Irán se encuentra inmerso en un proceso de apertura al exterior fomentado por sus autoridades, que se han percatado de la necesidad de atraer el capital extranjero como elemento catalizador de su desarrollo. Por supuesto, la decisión final de invertir en Irán dependerá de muchos factores, económicos, jurídicos, sociales y de política internacional; el factor fiscal será uno más a tener en cuenta. Con el Acuerdo para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal se trata de dar seguridad jurídico-fiscal a la inversión española que se realice en este país (2).

2. Los convenios de doble imposición

El fenómeno de la globalización económica afecta a todos los países, incluidos aquellos, como Irán, que se han caracterizado por su proteccionismo y aislamiento. Con carácter general, los Estados están abandonando posiciones intervencionistas, basadas en los instrumentos de política monetaria y fiscal, para dejar paso al princi-

pio del funcionamiento eficiente de los mercados y la búsqueda de la neutralidad en la intervención de los poderes públicos. Por su parte, la globalización crea un escenario propicio para el desarrollo de nuevos proyectos e iniciativas empresariales. De esta forma, la internacionalización de la economía genera un beneficio mutuo: el país receptor de la inversión importa el capital tecnológico, humano y financiero necesario para acelerar su desarrollo y la empresa inversora abre nuevos mercados para sus productos y servicios (3).

Ahora bien, el proceso de globalización puede generar ciertas ineficiencias tributarias, al existir diferentes soberanías fiscales con distintos criterios de tributación. Esta situación obliga a los Estados a establecer fórmulas de coordinación de los distintos sistemas fiscales que permitan eliminar la doble imposición que puede sufrir la renta de los inversores.

Las medidas para evitar la doble imposición pueden ser unilaterales, bilaterales o multilaterales. Las primeras son adoptadas por cada uno de los Estados, de forma unilateral, en sus leyes internas; el principal ejemplo de soluciones bilaterales son los convenios para evitar la doble imposición; y las multilaterales son procesos más complejos de coordinación o armonización fiscal, que pueden dar lugar a la integración de los sistemas fiscales.

Los convenios para evitar la doble imposición son tratados internacionales bilaterales en los que se establecen las reglas para distribuir la potestad tributaria entre los dos Estados firmantes.

En primer lugar, un Convenio es un tratado internacional y, por lo tanto, es de aplicación prioritaria sobre la ley interna de cada Estado firmante; en España esta primacía se reconoce en el artículo 96 de la Constitución, el artículo 1.5 del Código Civil y el artículo 7 de la nueva Ley General Tributaria; en estas normas se establece que, una vez ratificado por las Cortes Generales y publicado en el *Boletín Oficial del Estado*, el convenio pasa a formar parte del ordenamiento jurí-

(1) Los proyectos *buy-back* son contratos públicos que las empresas extranjeras firman con el Gobierno Iraní, en los que se fijan las condiciones técnicas, económicas, financieras y fiscales para una inversión concreta en Irán.

(2) Mayor información comercial de Irán en el Informe Económico y Comercial elaborado por la Oficina Económica y Comercial de España en Teherán.

(3) VALLEJO CHAMORRO, José María y GUTIÉRREZ LOUSA, Manuel (2002): «Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes», Instituto de Estudios Fiscales (Doc. 6/02).



COLABORACIONES

dico español, y es de aplicación prioritaria sobre las leyes españolas. Esto significa que, una vez que el Convenio Hispano-Iraní entre en vigor, las rentas que obtenga una empresa española en Irán, se calificarán con arreglo a lo dispuesto en dicho Convenio, y no según la ley interna de cada Estado; ahora bien, en los casos que, con arreglo a Convenio corresponda a España el derecho de gravar una renta, dicho gravamen se ajustará a lo establecido en las leyes españolas.

Esta primacía de los convenios para evitar la doble imposición es un principio de derecho internacional público derivado de su naturaleza jurídica. Por ello, la entrada en vigor de un convenio implica la reducción de la tributación de determinadas rentas obtenidas por los residentes españoles en otro Estado; por ejemplo, de acuerdo con la ley interna de Irán, los cánones pagados a un no residente por uso o la concesión de uso de patentes, marcas, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos se les aplica un tipo de gravamen que oscila entre el 20 y el 40 por 100 de la base imponible; una vez que el Convenio entre en vigor, los cánones que se paguen en Irán a un residente en España no podrán soportar en Irán un gravamen que exceda del 5 por 100 de su importe bruto.

En cuanto acuerdo o contrato bilateral, con un contenido claro y una vocación permanente, un convenio garantiza la estabilidad de las consecuencias fiscales de cualquier operación que afecte a los Estados firmantes de dicho convenio. La existencia de este marco jurídico estable proporciona, por tanto, seguridad jurídica a quienes actúen o lleven a cabo operaciones económicas entre ambos países. Este escenario de seguridad jurídica tiene especial relevancia sobre aquellas operaciones económicas con vocación de continuidad en el tiempo, como es el caso de las inversiones directas.

Por otra parte, la seguridad jurídica de los convenios para evitar la doble imposición se ve reforzada porque en ellos se coordinan las legislaciones tributarias internas de los países firmantes estableciendo:

- Criterios claros para:
 - la determinación de la residencia de los contribuyentes

- la calificación de las rentas, que prevalecerán sobre las definiciones de las legislaciones internas y

- la eliminación de la doble imposición, reduciendo al mínimo el coste fiscal de la inversión

- Cauces para la protección de los intereses fiscales de las empresas de un Estado en el otro, como los procedimientos amistosos

- Instrumentos para la lucha contra el fraude fiscal, fundamentalmente a través del intercambio de información, y

- Reglas de distribución de la potestad tributaria entre los Estados firmantes. De hecho, la mayor parte de su articulado se dedica a establecer estas reglas; en función de la clase de renta se establece alguno de los siguientes criterios:

- tributación exclusiva en residencia, es decir, que la totalidad de la renta obtenida en un Estado (Estado de la fuente) tributará en el Estado en que el contribuyente tenga su residencia (Estado de residencia), quedando exenta en el Estado de la fuente.

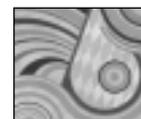
- tributación exclusiva en fuente, en cuyo caso el Estado de la fuente es el único que puede gravar la renta, quedando exenta en el Estado de residencia.

- tributación compartida, de forma que ambos Estados pueden someter a tributación una misma renta, siendo el Estado de residencia quien debe eliminar la doble imposición. Este reparto de la tributación puede ser:

- limitada en la fuente, estableciéndose la tributación máxima en el Estado de la fuente
- ilimitada en la fuente, si no se fija una tributación máxima en el Estado de la fuente.

3. El convenio para evitar la doble imposición entre España e Irán

El Convenio para evitar la doble imposición entre España e Irán, así como la mayoría de los convenios negociados por España, se basa en el Modelo de Convenio de la OCDE (4). La utilización de un modelo por todos los Estados permite



COLABORACIONES

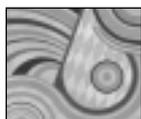
(4) OCDE (2003): «Model of Tax Convention on Income and Capital, version 2003». OCDE, París.

CUADRO 1
REGLAS DE DISTRIBUCION DE LA POTESTAD TRIBUTARIA EN EL CONVENIO HISPANO-IRANI

Tipo de renta	Distribución potestad tributaria	Tipo máximo tributación en fuente
Renta empresarial sin EP.....	Exclusiva en residencia	
Renta empresarial con EP.....	Compartida, ilimitada en fuente (por renta del EP)	
Tráfico Internacional.....	Exclusiva en el Estado de la sede de dirección efectiva	
Renta inmobiliaria.....	Compartida, ilimitada en la fuente	
Dividendos.....	Compartida, limitada en la fuente	R.G.: 10 por 100 Part. mayoritarias (>20 por 100): 5 por 100
Intereses.....	Compartida, limitada en la fuente	R.G.: 7'5 por 100 Ver exenciones
Cánones.....	Compartida, limitada en la fuente	5 por 100
Ganancias de capital.....	Bienes inmuebles y bienes afectos a los EP: Compartida, ilimitada en la fuente Resto: Exclusiva en residencia	
Renta del trabajo dependiente.....	Compartida, ilimitada en la fuente	

Fuente: *Convenio Hispano-Iraní.*

que se adopten soluciones similares ante los mismos supuestos de doble imposición. El Modelo de la OCDE no sólo constituye una referencia para la negociación de convenios, sino que sus comentarios son una importante doctrina interpretativa, una vez que los convenios entran en vigor.



COLABORACIONES

3.1. Ambito de aplicación y definiciones

a) Ambito subjetivo

El Convenio entre España e Irán se aplica a las personas residentes en uno o en ambos Estados. El Artículo 4 del Convenio establece que, con carácter general, la residencia de los contribuyentes, tanto personas físicas como personas jurídicas, vendrá determinada por la ley interna de cada Estado. Sin embargo, puede ocurrir que cada Estado aplique distintos criterios para fijar la residencia de sus contribuyentes de forma que una misma persona sea considerada residente en los dos Estados; estas situaciones dan lugar a conflictos de residencia que se resolverán de acuerdo con los criterios dirimientes fijados en el mencionado artículo del Convenio.

Por ejemplo, en el caso de las personas físicas, la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, considera que un contribuyente tiene su residencia en España cuando una persona permanece en este territorio más 183 días, durante el año natural o cuando radica en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta. Sin

embargo, la Ley de la Imposición Directa en Irán vincula la residencia fiscal a la nacionalidad. Puede ocurrir que una persona de nacionalidad iraní permanezca en España más de 183 días, durante un año natural, de forma que sea considerada residente en España, según la ley española y residente en Irán, según la ley iraní. Los criterios establecidos en el Artículo 4 del Convenio servirán para resolver este conflicto de residencia, a efectos fiscales, a través de un procedimiento amistoso.

Por su parte, las personas jurídicas se considerarán residentes en España, según establece la Ley del Impuesto sobre Sociedades, cuando se constituyen con arreglo a las leyes españolas, cuando tienen su domicilio fiscal en España o cuando tienen su sede de dirección efectiva en su territorio. Por su parte, la ley iraní únicamente utiliza los criterios de constitución o domicilio de las personas jurídicas, para determinar su residencia fiscal. Teniendo en cuenta que el año natural iraní se inicia el primer día de Farvardin, que se corresponde con el 21 de marzo del calendario gregoriano, y los diferentes criterios fijados por las leyes internas de cada Estado, también se pueden plantear conflictos de residencia en el caso de las personas jurídicas, que se resolverán de acuerdo con el criterio de sede de dirección efectiva establecido en el artículo 4 del Convenio. Esto significa que una sociedad constituida con arreglo a las leyes iraníes, cuya sede de dirección efectiva se encuentre en España, se considerará, a efectos del Convenio, residente en España.

b) Ambito objetivo

El Convenio Hispano-Iraní resulta de aplicación a los impuestos sobre la renta y el patrimonio, exigibles por cada uno de los Estados, sus subdivisiones políticas o sus entidades locales. En el caso España se aplicará al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; el Impuesto sobre Sociedades; el Impuesto sobre la Renta de No Residentes; el Impuesto sobre el Patrimonio; y los impuestos locales sobre la renta y sobre el patrimonio. En el caso de Irán, a los Impuestos sobre la renta y sobre los bienes, excluido el Impuesto de sucesiones, que en Irán está regulado en la misma Ley de Imposición Directa.

Con el objeto de garantizar la vigencia del Convenio con independencia de futuras reformas legislativas se establece que el mismo se aplicará igualmente a los impuestos de naturaleza idéntica o sustancialmente análoga que se establezcan con posterioridad a su firma y que se añadan a los actuales o los sustituyan.

c) Ambito temporal

El Convenio entrará en vigor en los dos Estados tras el canje de los instrumentos de ratificación y sus disposiciones surtirán efecto respecto de los impuestos sobre la renta y el patrimonio correspondientes a los períodos impositivos que se inicien en o después del primer día de Farvardin (equivalente en España al 21 de marzo) del año siguiente a su entrada en vigor. Es previsible que los procesos internos de ratificación concluyan a lo largo de 2004.

d) Ambito territorial

El Convenio se aplicará en los territorios de España y de la República Islámica de Irán, entendiéndose por «España» y por «República Islámica del Irán» el territorio sometido a la soberanía o la jurisdicción del Reino de España o de la República Islámica del Irán, respectivamente.

e) Definiciones

Los términos utilizados a lo largo del Convenio, se definen en el artículo 3; en el citado artículo

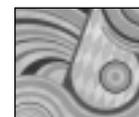
se encuentra la definición, a los efectos del Convenio, de términos como los de persona, sociedad, empresa de los Estados Contratantes, tráfico internacional o nacional. Otros términos específicos, como los de bien inmueble, dividendos, intereses, cánones o servicios profesionales, se definen en los artículos que los regulan expresamente.

Como regla general de interpretación el Convenio establece que cualquier término o expresión no definido en el mismo tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que, en ese momento, le atribuya la legislación del Estado que lo aplique, prevaleciendo el significado atribuido por la legislación fiscal aplicable sobre el que resultaría de otras ramas del derecho de ese Estado.

Mención especial merece el concepto de establecimiento permanente que, por su importancia, se define de forma separada en el artículo 5, como un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa española realiza la totalidad o una parte de su actividad en Irán. En particular, son establecimientos permanentes las sucursales y oficinas; las minas, pozos de petróleo o de gas, canteras o cualquier otro lugar de prospección, explotación o extracción de recursos naturales; así como las obras, construcciones, proyectos de instalación o montaje o las actividades de supervisión relacionadas con ellos, si su duración excede de doce meses.

Esta definición permitirá a las empresas españolas que realicen en Irán obras, construcciones y proyectos de instalación o montaje sin contar con un lugar fijo de negocios en dicho territorio, dejar de tributar, con carácter general, al 12 por 100 fijado por la Ley iraní de Imposición Directa, siempre que la duración de la obra o proyecto no exceda de doce meses, ya que la renta que obtengan se considerará una renta empresarial, obtenida sin establecimiento permanente, tributando exclusivamente en España.

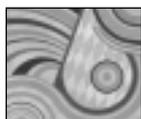
En el protocolo del Convenio Hispano-Iraní se aclara también que cuando una empresa española utilice instalaciones en Irán con el fin de entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa o mantenga en Irán un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el fin de



COLABORACIONES

entregarlas no se considerará que dichas instalaciones o dichos depósitos constituyen un establecimiento permanente en Irán, siempre que los bienes o mercancías se vendan exclusivamente por medio de contratos concluidos por dicha empresa.

Por otra parte, hay que mencionar que la Administración iraní exige tener una oficina registrada a todo extranjero que desarrolla una actividad económica en Irán. Sin embargo no se deben confundir los conceptos de oficina registrada y establecimiento permanente o base fija de negocios; solo existirá establecimiento permanente o base fija en Irán cuando la actividad económica de los residentes en España se realice en Irán a través de un lugar fijo de negocios, tal y como se define en el artículo 5 del Convenio Hispano-Iraní, pero la mera inscripción de una oficina registrada no implica la existencia de un establecimiento permanente o base fija de negocios en Irán.



COLABORACIONES

3.2. *Distribución de la potestad tributaria entre España e Irán, respecto de los impuestos sobre la renta*

a) *Renta empresarial*

Las empresas españolas que quieran invertir en Irán pueden abrir en dicho territorio una oficina o sucursal, que será considerada un establecimiento permanente, a efectos del convenio, o participar en el capital de empresas iraníes. En el primer caso, los beneficios de que obtenga la empresa podrán someterse a imposición en Irán, sólo en la medida en que sean imputables a ese establecimiento permanente. En el segundo caso, la empresa iraní será considerada residente en Irán, a efectos fiscales, y el inversor español podrá repatriar sus beneficios en forma de dividendos, intereses o cánones.

Si la empresa española no dispone en Irán de un establecimiento permanente, ni participa en una sociedad iraní, los beneficios de su actividad que obtenga en el citado territorio sólo podrán someterse a imposición en España. Esta regla de tributación es la que marca la importancia del concepto de establecimiento permanente que establece el artículo 5 del Convenio.

Apertura de establecimientos permanentes

Cuando una empresa española obtenga rentas en Irán por medio de un establecimiento permanente, se atribuirán al mismo los beneficios que hubiera podido obtener si se tratara de una empresa distinta y separada que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones y tratase con total independencia con su casa matriz en España.

De forma expresa, el artículo 24 señala que los establecimientos permanentes que una empresa española tenga en Irán no estarán sometidos a imposición en Irán de manera menos favorable que las empresas iraníes que realicen las mismas actividades. De hecho, la Ley de la Imposición Directa en Irán establece que la renta que se atribuye a un establecimiento permanente de una empresa extranjera tributa de la misma forma que la renta obtenida por las sociedades iraníes que se expone a continuación.

Constitución de filiales

La sociedad filial de la empresa española será, con carácter general, una sociedad residente en Irán, sometida a sus normas mercantiles y fiscales. Los elementos básicos de la tributación en Irán son los siguientes:

- El Impuesto sobre Sociedades en Irán establece un tipo impositivo lineal del 25 por 100, aplicable, a empresas iraníes y extranjeras implantadas en el país, incluidas las sucursales. Este es el único impuesto que gravará el beneficio, distribuido o no, de las compañías; los dividendos percibidos por los accionistas quedan exentos de impuestos adicionales.
- Existen exenciones fiscales para ciertos sectores y regiones poco favorecidas.

Tráfico internacional

El Convenio Hispano-Iraní, siguiendo los principios fijados por el Modelo de Convenio de la OCDE establece unas reglas de tributación especiales para las empresas dedicadas al tráfico internacional. Esta especialidad tiene por objeto garantizar que las rentas que obtienen estas empresas se sometan a imposición en un único

Estado, con independencia de la existencia o no de establecimientos permanentes en el otro Estado; en el caso del Convenio Hispano-Iraní serán sometidos a imposición exclusivamente en el Estado en que se encuentre la sede de dirección efectiva de la empresa que obtiene la renta.

Una peculiaridad del Convenio Hispano-Iraní es que la expresión «tráfico internacional» incluye no sólo el transporte aéreo y marítimo, sino que también se refiere al transporte terrestre.

A lo largo del Convenio hay una serie de normas referidas a rentas relacionadas con el tráfico internacional, que otorgan el derecho de tributación exclusiva al Estado donde la empresa tiene su sede de dirección efectiva. Deben ser destacadas las siguientes:

- Las remuneraciones obtenidas por razón de un empleo ejercido a bordo de un buque, aeronave o vehículo de carretera explotado en el tráfico internacional.
- Las ganancias procedentes de la enajenación de buques, aeronaves o vehículos de carretera explotados en el tráfico internacional o de bienes muebles afectos a la explotación de tales buques, aeronaves o vehículos de carretera.

Empresas asociadas

El artículo 9 del Convenio establece, como principio general, que las operaciones entre empresas asociadas o vinculadas deben ajustarse al valor normal de mercado, acordado entre personas independientes; en consecuencia, este artículo regula los ajustes que deben efectuarse en los beneficios a efectos fiscales si las condiciones acordadas entre empresas vinculadas o asociadas sean distintas de las de mercado.

La OCDE ha examinado las condiciones para la aplicación de este artículo, sus consecuencias y los diversos métodos aplicables para el ajuste de los beneficios en el caso de operaciones realizadas en condiciones distintas de las de libre competencia. Sus conclusiones se recogen en la Guía de Precios de Tránsito (5) publicada en 1995 y que se actualiza periódicamente. Dicho informe

(5) OCDE (2001) Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. OCDE, París.

refleja principios internacionalmente aceptados y ofrece directrices para la aplicación del principio de libre competencia (*arm's length principle*) implícito en el artículo 9 del Convenio.

b) Repatriación de beneficios

Como se ha señalado anteriormente el inversor español en Irán podrá recuperar los beneficios obtenidos en forma de dividendos, intereses o cánones.

Dividendos

El artículo 10 del Convenio establece una tributación compartida, limitada en la fuente para los dividendos pagados por las sociedades residentes en Irán a sus socios residentes en España. En concreto, en el Convenio se reconoce el derecho de Irán a someter también a imposición dichos dividendos, según la legislación iraní; sin embargo, si el beneficiario efectivo de los dividendos es un residente en España, el impuesto exigido en Irán no podrá exceder del:

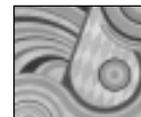
- a) 5 por 100 del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad (excluidas las sociedades de personas) que posea directamente al menos el 20 por 100 del capital de la sociedad que paga los dividendos;
- b) 10 por 100 del importe bruto de los dividendos en todos los demás casos.

La legislación interna vigente en estos momentos en Irán, establece una exención general en el pago de dividendos a los accionistas, por lo que los dividendos podrán expatriarse sin coste alguno para el inversor en Irán.

La redacción de este artículo supone que, aunque en el futuro la ley iraní sometiera a imposición el pago de dividendos, la empresa española que reciba dividendos de una filial iraní en la que participe en más de un 20 por 100 de su capital no podrá sufrir, en el futuro, una retención en Irán superior al 5 por 100 del importe bruto de los dividendos.

Intereses

En su acepción general, el término «intereses» designa los rendimientos de las sumas prestadas



COLABORACIONES

que deben incluirse en la categoría de «rentas de los capitales mobiliarios».

Al igual que en el caso de los dividendos, el artículo 11 del Convenio establece una tributación compartida, limitada en la fuente. De esta forma, Irán puede someter a imposición los intereses procedentes de dicho país, según su legislación interna, pero si el beneficiario efectivo de los intereses es un residente en España, el impuesto así exigido no podrá exceder del 7,5 por 100 del importe bruto de los intereses.

Por otra parte, el Convenio firmado entre España e Irán incluye importantes exenciones en materia de intereses. Están exentos en Irán los intereses pagados a beneficiarios efectivos que sean residentes en España cuando estén vinculados con la venta a crédito de mercancías o equipos y cuando se paguen con respecto a un préstamo otorgado por un banco u otra entidad de crédito iraní.

Cánones

El artículo 12 del Convenio establece una tributación compartida, limitada en la fuente. En particular, en el Convenio se reconoce el derecho de Irán a someter a imposición los cánones procedentes de Irán, según la legislación iraní; sin embargo, si el beneficiario efectivo de los cánones es un residente en España, el impuesto exigido en Irán no podrá exceder del 5 por 100 del importe bruto del canon.

Los cánones se definen como las cantidades satisfechas, por el uso o la concesión de uso de bienes o derechos que forman parte de las diferentes modalidades de la propiedad literaria y artística, de la propiedad industrial, así como a la información relativa a la experiencia práctica adquirida en el campo industrial, comercial o científico, tanto si están o no inscritos en un registro público, como si son o no susceptibles de inscripción; también se incluyen dentro del concepto de canon las cantidades satisfechas por el uso o el derecho de uso de equipos industriales, comerciales o científicos.

Con carácter general, los cánones por uso o la concesión de uso de patentes, marcas, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos

secretos en estos momentos están sometidos en Irán a un tipo de gravamen que oscila entre el 20 y el 40 por 100 de la base imponible; una vez que el Convenio entre en vigor, los cánones que se paguen en Irán a un residente en España no podrán soportar en Irán un gravamen que exceda del 5 por 100 de su importe bruto.

En el protocolo se ha delimitado el concepto de canon al excluir expresamente determinados servicios, como la asistencia técnica, trabajos de diseño y supervisión de proyectos o la formación de trabajadores, gravados en el artículo 107 a) de la Ley de Imposición Directa iraní al 12 por 100. Cuando el Convenio entre en vigor las rentas derivadas de estos servicios se consideraran beneficios empresariales o renta del trabajo independiente, según los casos, tributando exclusivamente en residencia, salvo que se obtengan a través de un establecimiento permanente o base fija de negocios; por lo tanto, dejarán de tributar al 12 por 100 que ahora establece el artículo 107 a) de la Ley iraní.

c) *Rentas inmobiliarias*

El Convenio Hispano-Iraní sigue el criterio general del Modelo de Convenio de la OCDE al establecer una tributación compartida, ilimitada en la fuente, en materia de rentas inmobiliarias, es decir, que cada Estado puede someter a gravamen las rentas derivadas de los bienes inmuebles situados dentro de su territorio, sin limitación alguna.

Lo dispuesto en el artículo 6 del Convenio Hispano-Iraní se aplica a todos los bienes inmuebles, incluidos aquellos que se encuentren afectos a una empresa, establecimiento permanente o prestación de servicios personales independientes.

d) *Ganancias de capital*

El Convenio establece reglas diferentes en función del activo que genera la ganancia patrimonial. Con carácter general, la tributación de las ganancias de capital sigue las mismas reglas que se establecen para las rentas derivadas de los activos que generan dichas ganancias.



COLABORACIONES

En consecuencia, para las ganancias derivadas de bienes inmuebles y de bienes muebles afectos a establecimientos permanentes o a bases fijas de negocios, se establece una tributación compartida, ilimitada en la fuente, en los mismos términos que se establecen para la renta derivada de estos bienes.

Con carácter residual, se establece para el resto las ganancias derivadas de la enajenación de cualquier otro bien distinto de los mencionados en los apartados anteriores, una tributación exclusiva en residencia. Hay que destacar que la enajenación de las acciones que un residente en España posea de una sociedad iraní, cuyo patrimonio no consista en más de un 50 por 100, directa o indirectamente, en bienes inmuebles situados en Irán, sólo se gravará en España, lo que reduce el coste fiscal de la liquidación de la inversión realizada en Irán.

e) Rentas del trabajo

Rentas del trabajo independiente

Las rentas que obtengan las personas físicas residentes en España por la prestación de servicios profesionales u otras actividades de carácter independiente sólo pueden someterse a imposición en España, salvo que esa persona disponga de manera habitual en Irán de una base fija para realizar sus actividades. Si dispone de dicha base fija, las rentas podrán someterse a imposición en Irán, pero sólo en la medida en que sean imputables a dicha base fija. El concepto de base fija debe interpretarse en el mismo sentido que el de establecimiento permanente.

De esta forma, el régimen de tributación de las personas físicas que desarrollan una actividad profesional o cualquier otra de carácter independiente es similar al régimen aplicable al resto de empresas. Por este motivo, en los últimos convenios negociados por España no se suele incluir este artículo, desde que en 2000 se suprimió del Modelo de Convenio de la OCDE.

Rentas del trabajo dependiente

Con carácter general, el Convenio Hispano-Iraní, siguiendo los principios del Modelo de

Convenio de la OCDE establece una tributación compartida, ilimitada en la fuente.

Sin embargo, el sueldo, salario o remuneración similar obtenida por un residente en España tributará exclusivamente en España, quedando exento de tributación en Irán, si concurren las siguientes condiciones:

- Que el perceptor no permanezca en Irán más de 183 días dentro del período impositivo, y
- Que las remuneraciones se paguen por, o en nombre de, un empleador que no sea residente en Irán, y
- Que las remuneraciones no se soporten por un establecimiento permanente o base fija que el empleador tenga en Irán.

En consecuencia, las retribuciones que obtengan los trabajadores residentes en España que no cumplan con estas condiciones estarán sujetas al impuesto sobre la renta en Irán, de acuerdo con las reglas establecidas en su ley interna.

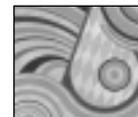
La vigente Ley de Imposición Directa iraní fija el nivel de ingresos de los extranjeros de forma objetiva, en función del origen de la persona y de su nivel de responsabilidad y/o profesional de la labor que desempeña. No obstante, las autoridades iraníes admiten prueba de que los ingresos son menores, en cuyo caso es posible tributar por la base declarada y no por la renta estimada. El tipo impositivo aplicable a los extranjeros se sitúa entre el 30 por 100 para trabajadores cualificados y no cualificados; y el 35 por 100, para el resto de los casos.

Participaciones de consejeros

Las participaciones y otras retribuciones similares que una persona residente en España obtenga por su participación en un consejo de administración de una sociedad iraní pueden someterse a imposición en Irán.

Otras rentas del trabajo dependiente

El Convenio Hispano-Iraní regula además de forma especial otras rentas de trabajo, como las rentas de artistas y deportistas, las pensiones, las retribuciones públicas o las cantidades que perciben profesores, estudiantes e investigadores que se desplazan temporalmente a otro país.



COLABORACIONES

Por otra parte, se incluye una cláusula que tiene por finalidad garantizar la aplicación de los privilegios fiscales de que disfrutaban los miembros de las misiones diplomáticas o de las oficinas consulares, de acuerdo con los principios generales del derecho internacional o en virtud de las disposiciones de acuerdos especiales.

f) Otras rentas

Con carácter residual, en el artículo 21 Convenio Hispano-Iraní se establece un criterio de tributación exclusiva en residencia para cualquier otra renta distinta de las señaladas anteriormente, cualquiera que sea su procedencia. La única excepción son las rentas obtenidas en Irán por la realización de una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente, o la prestación de servicios personales independientes por medio de una base fija y el derecho o bien por el que se paguen las rentas esté vinculado efectivamente a dicho establecimiento permanente o base fija; en estos casos serán aplicables las disposiciones referidas a las rentas empresariales o de los servicios personales independientes, según proceda.



COLABORACIONES

3.3. Distribución de la potestad tributaria entre España e Irán, respecto de los impuestos sobre el patrimonio

El Convenio Hispano-Iraní establece un régimen de tributación compartida, ilimitada en la fuente para los siguientes elementos del patrimonio:

- El patrimonio constituido por bienes inmuebles y
- Los bienes muebles afectos a establecimientos permanentes o bases fijas.

Para el resto de elementos patrimoniales se establece el criterio de tributación exclusiva en residencia.

La única excepción a estas reglas generales es el patrimonio de las empresas dedicadas al tráfico internacional; de acuerdo con el principio de tributación de estas empresas, su patrimonio constituido por buques, aeronaves o vehículos de carretera explotados en el tráfico internacional y por

bienes muebles afectos a la explotación de dichos buques, aeronaves y vehículos de carretera sólo puede someterse a imposición en el Estado en que esté situada dicha sede de dirección efectiva.

3.4. Eliminación de la doble imposición

Para eliminar la doble imposición los convenios establecen dos clases de reglas. En los casos en que se atribuye el derecho exclusivo de imposición a uno de los Estados, el otro Estado no puede gravar la renta y patrimonio afectadas por ese derecho exclusivo, evitándose de esta manera la doble imposición. Sin embargo, para muchas categorías de renta se establecen reglas de tributación compartida entre los dos Estados; en estos casos será el Estado de residencia quien deberá eliminar la doble imposición que se produzca.

Las personas físicas y jurídicas residentes en el territorio español están sujetas a imposición en España por su renta mundial, es decir, por toda la renta que obtengan con independencia del lugar donde se haya producido y cualquiera que sea la residencia del pagador. Esto significa que, salvo que el Convenio reconozca el derecho exclusivo de imposición en el país de la fuente para una determinada renta, los contribuyentes residentes en España deberán incluir en su base imponible toda la renta obtenida fuera de España, calculada con arreglo a las normas españolas.

Ahora bien, en todos aquellos casos en que el Convenio establece reglas de tributación compartida, limitada o ilimitada, España deberá eliminar la doble imposición que se genera como consecuencia de los impuestos que se satisfacen en Irán, de acuerdo con lo dispuesto en el Convenio y en su leyes.

El Convenio Hispano-Iraní establece reglas para eliminar la doble imposición jurídica y económica. La doble imposición jurídica se produce en el caso en que más de un Estado somete a imposición a una misma persona en concepto de la misma renta o del mismo patrimonio. La doble imposición económica se produce cuando dos personas diferentes son gravadas por la misma renta o el mismo patrimonio.

El Convenio establece para eliminar la doble imposición jurídica el método de imputación

ordinaria, es decir, el contribuyente residente en España debe integrar en su declaración la renta obtenida en Irán pero podrá deducir de la cuota del Impuesto sobre la Renta, del Impuesto de Sociedades o del Impuesto sobre el Patrimonio, el importe del impuesto pagado en Irán con el límite de la cuota correspondiente a dicha renta, calculada con arreglo a la legislación española.

La eliminación de la doble imposición económica en los dividendos y plusvalías se permite de acuerdo con lo establecido en la ley interna. En España, el artículo 20 bis de la Ley del Impuesto sobre Sociedades declara la exención de los dividendos y las ganancias patrimoniales que obtengan los contribuyentes residentes en España de sus participaciones en entidades no residentes si se cumplen las siguientes condiciones:

a) Que el porcentaje de participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad no residente sea, al menos, del 5 por 100 y se mantenga de manera ininterrumpida durante, al menos, el plazo de un año.

b) Que la entidad participada haya sido gravada por un Impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades.

c) Que los beneficios que se reparten o en los que se participa procedan de la realización de actividades empresariales en el extranjero.

En el caso de que sólo se cumpla el requisito previsto en la letra a), la renta no quedará exenta pero el artículo 30 de la Ley del Impuesto de Sociedades permite la deducción del impuesto subyacente, es decir, el impuesto efectivamente pagado por la filial respecto de los beneficios con cargo a los cuales se abonan los dividendos, en la cuantía correspondiente de tales dividendos, y siempre que dicha cuantía se incluya en la base imponible del contribuyente.

Por otra parte, cuando con arreglo a lo dispuesto en el Convenio las rentas obtenidas por, o el patrimonio que posea, un residente de España, estén exentos de impuestos en España, el Convenio establece el método de exención con progresividad, es decir, que se deberá tomar en consideración las rentas o el patrimonio exentos para calcular la cuota del impuesto derivada del resto de las rentas o del patrimonio de dicho residente.

3.5. Disposiciones especiales

a) No discriminación

El principio de no discriminación establece que, en materia fiscal, están prohibidas las discriminaciones por razón de la nacionalidad y que, a condición de reciprocidad, los nacionales de España no pueden recibir en Irán un trato menos favorable que el aplicado a los nacionales iraníes que se encuentren en las mismas condiciones.

Hay que resaltar que la cláusula de no discriminación se aplica a todos los tributos, cualquiera que sea su naturaleza y denominación, y no solo a los que se incluyen dentro del ámbito del Convenio.

b) Procedimientos amistosos

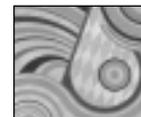
El Convenio Hispano Iraní no tiene por único objeto distribuir potestades tributarias y eliminar la doble imposición, sino que constituye la base para establecer los cauces que permiten a España proteger los intereses fiscales de sus empresas en otros Estados, en este caso en Irán. El procedimiento amistoso es el principal instrumento que permite alcanzar este objetivo.

De esta forma, las autoridades competentes de los dos Estados se deben esforzar por resolver, a través del procedimiento amistoso, la situación de los contribuyentes que sean objeto de una imposición no conforme a las disposiciones del Convenio. Por otro lado, dichas autoridades pueden resolver del mismo modo los problemas relativos a la interpretación o aplicación del Convenio, conflictos de residencia y ponerse de acuerdo en los casos no previstos en el Convenio para evitar la doble imposición.

El procedimiento amistoso puede plantearse por los contribuyentes dentro de los tres años siguientes a la primera notificación de la medida que implique una imposición no conforme a las disposiciones del Convenio.

c) Intercambio de información

El Convenio Hispano-Iraní incluye en su título dos objetivos: evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal. La prevención de la evasión



COLABORACIONES

fiscal exige incluir disposiciones referentes a la cooperación entre las Administraciones Tributarias de los Estados Contratantes.

La cláusula de intercambio de información que incluye el Convenio Hispano-Iraní establece las reglas que han de regir el intercambio de información con trascendencia fiscal entre las Administraciones Tributarias. Este intercambio de información no está restringido por el ámbito subjetivo ni objetivo del Convenio, es decir, que podrá referirse a personas que no sean residentes en ninguno de los dos Estados, así como impuestos no incluidos en el ámbito del Convenio.

4. Conclusión

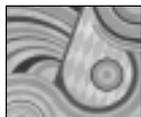
El Convenio entre el Reino de España y la República Islámica del Irán para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, firmado el 18 de julio de 2003, es un reflejo más del diálogo y cooperación para fomentar el establecimiento y fortalecimiento de los vínculos comerciales entre ambos Estados.

La entrada en vigor del Convenio dará seguridad jurídica a las relaciones jurídico tributarias de las empresas españolas que inviertan en Irán, supondrá la reducción de los impuestos que la empresa española tenga que pagar en Irán y permitirá defender los intereses de los contribuyentes

cuando el inversor español considere que es sometido en Irán a una tributación no conforme con lo establecido en el Convenio.

Bibliografía

1. BUSTOS BUIZA, José Antonio (2001): «Los convenios y tratados internacionales en materia de doble imposición». Instituto de Estudios Fiscales (doc 9/01)
2. CARMONA FERNANDEZ, Néstor (2003): «Guía del Impuesto sobre la Renta de no Residentes», Valencia, Ed CISS
3. CARMONA FERNANDEZ, Néstor (2001): «Fiscalidad de las transferencias de tecnología y jurisprudencia.» Instituto de Estudios Fiscales (doc.11/01).
4. CORDON EZQUERRO, Teodoro y VARIOS AUTORES (2001): «Manual de fiscalidad internacional», Madrid, Instituto de Estudios Fiscales.
5. OFICINA ECONOMICA Y COMERCIAL DE ESPAÑA EN TEHERAN (2003): «Guía país: Teherán, actualizada a 29 de marzo de 2003».
6. OCDE (2002): Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y sobre el Patrimonio versión resumida 2000. OCDE, París, e Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, para la versión española.
7. OCDE (2003) Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias: Actualizada hasta 1999 OCDE, París, e Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, para la versión española.
8. VALLEJO CHAMORRO, José María y GUTIERREZ LOUSA, Manuel (2002): «Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes.» Instituto de Estudios Fiscales (Doc. 6/02).



COLABORACIONES