

**LOS CONVENIOS Y TRATADOS INTERNACIONALES
EN MATERIA DE DOBLE IMPOSICIÓN**

Autor: José Antonio Bustos Buiza
Inspector de Hacienda del Estado
Dirección General de Tributos

DOC. N.º 9/01

ÍNDICE

- I. CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y EL PATRIMONIO
 - I.1. Introducción
 - I.2. Ámbito de aplicación y definiciones
 - I.3. Distribución de la potestad tributaria entre los estados en función de la clase de renta. Imposición de las rentas y el patrimonio
 - I.4. Otras disposiciones contenidas en los convenios de doble imposición sobre la renta y el patrimonio
 - I.5. Aplicación de los convenios en materia de impuestos sobre el patrimonio
- II. OTROS CONVENIOS

Una visión integral de la fiscalidad internacional requiere analizar las disposiciones contenidas en los Convenios internacionales de contenido fiscal, pudiendo ser estos de carácter bilateral o multilateral.

Las disposiciones contenidas en todos ellos gozan de primacía frente a las disposiciones internas (artículo 96 de la Constitución Española), pasando a formar parte del ordenamiento jurídico interno, una vez producida su íntegra publicación en el *BOE* (artículo 1 apartado 5 del Código Civil).

Dentro de los convenios de carácter bilateral, destacan por su importancia los destinados a evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal. Estos convenios pueden versar sobre las siguientes materias:

- Impuestos sobre la renta y el patrimonio.
- Sobre rentas procedentes de la navegación marítima y aérea internacional.
- Sobre las herencias.

I. CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y EL PATRIMONIO

I.1 Introducción

Los convenios de doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio se basan, en su práctica totalidad, en el Modelo de Convenio de la OCDE.

Desde 1963, el Modelo ha tenido una gran repercusión en la negociación, aplicación e interpretación de los convenios fiscales.

En primer lugar, los países miembros de esta organización han seguido en gran medida dicho Modelo al concluir o revisar sus convenios bilaterales.

En segundo lugar, el impacto del Modelo se ha extendido más allá del ámbito de la OCDE, al utilizarse como documento básico de referencia en las negociaciones entre países Miembros y no Miembros, e incluso entre países no miembros, así como en los trabajos de otras organizaciones internacionales mundiales o regionales en el ámbito de la doble imposición (en particular las Naciones Unidas).

En tercer lugar, el reconocimiento mundial de las disposiciones del Convenio Modelo y su incorporación a la mayoría de los convenios bilaterales ha contribuido a convertir los comentarios a las disposiciones del Modelo en una guía ampliamente aceptada para la interpretación y aplicación de las disposiciones de los convenios bilaterales existentes. Esto, sin duda, ha facilitado la interpretación y la aplicación uniforme de los convenios bilaterales. Ha medido que la red de convenios fiscales continúa ampliándose, la importancia del Modelo, y en particular de sus comentarios, se hace mayor.

Los convenios de doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio suscritos por España siguen, con carácter general, el Modelo de Convenio de doble imposición de la OCDE, cuya última redacción es de mayo de 2000.

El Modelo (así como también los convenios firmados por España y la mayoría de los países) describe, en primer lugar, su ámbito de aplicación y define algunos términos y expresiones. La parte principal del Convenio consiste en las disposiciones relativas a la distribución de la potestad tributaria entre los Estados contratantes y en donde se establecen los mecanismos para eliminar la doble imposición. También contiene el Convenio algunas Disposiciones Especiales y Finales donde se regulan, entre otras cuestiones, el principio de no discriminación, el procedimiento amistoso, la entrada en vigor y la denuncia del Convenio.

Para cada uno de los artículos del Convenio se formulan Comentarios detallados con el fin de ilustrar o interpretar sus disposiciones. Si bien los Comentarios no están destinados en modo alguno a figurar como anexos a los convenios de doble imposición que se firmen entre países, que son los únicos que constituyen instrumentos jurídicos obligatorios de carácter internacional, pueden, no obstante, ser de gran ayuda en la aplicación e interpretación de los convenios y, en particular, en la resolución de controversias.

En algunos casos se han incorporado observaciones a los Comentarios a petición de países miembros que no han podido adherirse a la interpretación dada en los Comentarios al artículo correspondiente. Estas observaciones no suponen, por lo tanto, desacuerdo con el texto del Convenio, si bien proporcionan una indicación en cuanto a la forma de aplicación de las disposiciones del artículo de que se trate por dichos países.

Aún cuando todos los países miembros están de acuerdo con las disposiciones contenidas en el Modelo, casi todos han formulado reservas en relación con algunas disposiciones del Convenio que figuran en los Comentarios a los correspondientes artículos. Ha de entenderse que en la medida en que ciertos países han formulado reservas, los demás países miembros tendrán libertad de acción en el curso de las negociaciones de convenios bilaterales con aquéllos, de acuerdo con el principio de reciprocidad.

I.2. Ámbito de aplicación y definiciones

1) Ámbito de aplicación

a. Concepto de residencia (ámbito de aplicación subjetivo)

El convenio se aplica a todas las personas residentes de uno de ambos Estados contratantes. En los convenios, tras remitir a la legislación interna de cada Estado para determinar la residencia de las personas físicas y jurídicas, se regulan los criterios para resolver los conflictos de residencia que se derivan de la consideración de una misma persona como residente en ambos Estados, por aplicación de sus legislaciones internas, distinguiendo entre personas físicas y jurídicas.

Para las personas físicas se establecen los siguientes criterios sucesivos: la vivienda permanente, el centro de intereses vitales, donde viva habitualmente y, por último, la nacionalidad. En cualquier caso, los convenios permiten que, de común acuerdo entre los Estados, se resuelvan los conflictos de residencia que la aplicación de este artículo de residencia no permita resolver.

Para las personas jurídicas, el criterio subsidiario generalmente utilizado es el de la sede de dirección efectiva de la entidad. Es decir, se utiliza un criterio de actividad real de la empresa frente a cualquier otro criterio objetivo como podría ser del de lugar de registro u otro similar. También en estos casos los conflictos de residencia que no puedan resolverse por aplicación directa de este criterio se podrán solucionar mediante común acuerdo entre los Estados.

b. Impuestos comprendidos (ámbito objetivo)

Los convenios afectan a los impuestos sobre la renta y/o el patrimonio de ambos Estados contratantes. Los impuestos sobre la renta y el patrimonio comprendidos pueden ser, además de los de carácter estatal, los impuestos locales o exigidos por otra subdivisión política de los Estados.

El convenio define, con carácter general, estos impuestos, además de dar una lista de los impuestos vigentes en cada Estado en el momento de la firma del Convenio.

2) Definiciones comunes

En el Capítulo II del Modelo se definen algunos términos y expresiones utilizados en más de un artículo del Convenio. Otras expresiones, tales como “dividendos”, “intereses”, “cánones”, “bienes inmuebles” y “servicios profesionales”, se definen en los artículos que tratan estas materias.

Por su importancia para la aplicación del Convenio, el convenio regula de forma separada la definición de establecimiento permanente.

Esta definición tiene su importancia por cuanto los convenios suelen establecer que los beneficios empresariales sólo tributan en el Estado de residencia de la empresa, salvo que opere en el otro Estado a través de un establecimiento permanente en él situado. De manera general, el convenio define el establecimiento permanente como cualquier lugar fijo de negocios donde la empresa realiza toda o parte de su actividad, tras lo cual pasa a enumerar determinados supuestos que determinan la existencia de un establecimiento permanente (sedes de dirección, sucursales, fábricas, talleres, minas...). Por otro lado, en los convenios se suelen especificar determinados supuestos que, en ningún caso, implican la existencia de un establecimiento permanente (realización de actividades a través de un agente mediador y actividades auxiliares o preparatorias de la principal).

Por otro lado, los convenios recuerdan que el hecho de que una sociedad residente de un Estado contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado contratante, o que realice actividades empresariales en ese otro Estado (ya sea por medio de establecimiento permanente o de otra manera), no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra.

La OCDE ha venido analizando últimamente la aplicación de este concepto en el ámbito del comercio electrónico, habiéndose publicado trabajos de este organismo que pretenden clarificar esta controvertida cuestión.

**I.3. Distribución de la potestad tributaria entre los Estados en función de la clase de renta.
Imposición de las rentas y el patrimonio**

Para eliminar la doble imposición los convenios establecen dos clases de reglas. En primer lugar, se establecen los respectivos derechos de imposición del Estado de la fuente o situación y del Estado de residencia respecto de las diferentes categorías de renta, y el artículo correspondiente del convenio (artículo 22 del Modelo) hace lo mismo en relación con el patrimonio. Para determinadas categorías de renta y de patrimonio atribuye un derecho exclusivo de imposición a uno de los Estados contratantes. El otro Estado no puede gravar dichas categorías de renta y patrimonio, evitándose de esta manera la doble imposición. En general, este derecho de imposición se otorga a al Estado de la residencia en el Modelo de Convenio de la OCDE, si bien los países realizan, en sus negociaciones, variaciones sobre las disposiciones del Modelo. En otros casos, es decir, para otras categorías de rentas, el derecho de imposición no es exclusivo de un sólo Estado. Algunas rentas cuyo derecho de imposición es compartida entre los dos Estados se limita el impuesto en el Estado de la fuente.

En segundo lugar, en la medida en que se establezca una tributación compartida para una determinada renta o patrimonio, ya sea pleno o limitado, se establece que el Estado de residencia deberá permitir una desgravación con el fin de evitar la doble imposición.

Es decir, los convenios dedican la mayor parte de su articulado a fijar, para cada categoría de renta, el derecho a gravar de cada Estado. Para cada clase de renta los convenios pueden determinar que el derecho a gravarla corresponda, alternativamente, a:

- El Estado de residencia de forma exclusiva.
- El Estado de procedencia de la renta (de la fuente) de forma exclusiva.
- De forma compartida a ambos Estados. En este caso, se suele establecer un derecho limitado de imposición al Estado de la fuente e ilimitado al de residencia, debiendo este último corregir la doble imposición que se produce utilizando los métodos previstos en el convenio.

Según la clase de renta de que se trae, los convenios establecen la siguiente distribución del derecho de gravamen entre los Estados:

a) *Rentas inmobiliarias*

Los convenios siguen normalmente las líneas recogidas en el Modelo de Convenio de la OCDE, donde se dispone la tributación compartida entre el Estado de la fuente (donde está situado el inmueble) y el de residencia, debiendo el Estado de residencia corregir la doble imposición que se produzca.

El artículo correspondiente del convenio (artículo 6 del Modelo) también aclara su aplicación para los inmuebles afectos al patrimonio de un establecimiento permanente y para los rendimientos derivados de la utilización directa, el arrendamiento o aparcería o cualquier otra forma de explotación de los inmuebles.

b) *Beneficios empresariales*

Los convenios establecen, con carácter general, del mismo modo que el Modelo de Convenio de la OCDE, la tributación de los beneficios empresariales en el Estado de residencia de la empresa (artículo 7 del Modelo), salvo que la misma opere en el otro Estado a través de establecimiento permanente, en cuyo caso ese último Estado puede gravar ilimitadamente, de acuerdo con su legisla-

ción interna, los beneficios obtenidos por dicho establecimiento permanente, debiendo el Estado de residencia corregir la doble imposición producida.

El artículo desarrolla además los principios generales de tributación del establecimiento permanente (beneficio atribuible y gastos deducibles).

Por último, el convenio recuerda que cuando los beneficios comprendan rentas reguladas separadamente en otros artículos del convenio, las disposiciones especiales para cada renta no quedarán afectadas por lo dispuesto en este artículo relativo a los beneficios empresariales.

c) *Rentas derivadas de la navegación marítima o aérea internacional*

Los convenios establecen, con carácter general, la tributación de los beneficios procedentes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional exclusivamente en el Estado donde esté situada sede de dirección efectiva de la empresa, aunque también se suele establecer la tributación exclusiva en el Estado de residencia de la empresa que explota los buques o aeronaves.

Los convenios aclaran que si la sede de dirección efectiva se encontrara a bordo de un buque o embarcación, se considerará que tiene la sede de dirección efectiva donde esté el puerto base y, si no existiera tal puerto base, en el Estado del que sea residente la persona que explota el buque o embarcación.

Por último, es frecuente que los convenios establezcan que estos criterios de tributación sean también aplicables a los beneficios procedentes de la participación en un *pool*, en una empresa mixta o en una agencia de explotación internacional.

d) *Empresas asociadas*

Aunque no es estrictamente una disposición de reparto de soberanía fiscal entre los Estados, el Modelo de Convenio de la OCDE, en su artículo 9, (así como los convenios firmados), contempla una disposición en virtud de la cual se establece el principio general de tributación de las operaciones entre empresas asociadas (operaciones vinculadas) por el valor de mercado.

El desarrollo de este artículo da lugar a toda la problemática internacional en relación con los precios de transferencia.

e) *Dividendos*

Los convenios establecen, con carácter general, la tributación compartida de los dividendos entre el Estado de la fuente (donde se encuentra la sociedad que los distribuye) y el de la residencia del receptor. El Estado de la fuente puede gravar los dividendos de forma limitada, estableciéndose un tipo máximo con carácter general, y un tipo reducido cuando se cumplan determinadas condiciones de participación en el capital de la sociedad. El Estado de residencia puede gravar ilimitadamente los dividendos, debiendo corregir la doble imposición que se produzca.

Los convenios también definen el término “dividendos”, a los efectos de la aplicación del convenio y desarrollan la aplicación del mismo cuando la actividad se desarrolla a través de un establecimiento permanente situado en el otro Estado.

En el Cuadro anexo se recogen los tipos máximos y reducidos de gravamen para dividendos contenidos en los Convenios de doble imposición suscritos por España.

f) *Intereses*

De forma similar a lo dispuesto para los dividendos, se establece la tributación compartida para estas rentas, de forma limitada para el Estado de la fuente, e ilimitada para el Estado de residencia, incluyéndose también una definición del término “intereses”.

En el Cuadro anexo se recogen los tipos reducidos de gravamen para intereses contenidos en los Convenios de doble imposición suscritos por España.

g) *Cánones*

Aunque el Modelo de Convenio establece la tributación exclusiva de los cánones en el Estado de residencia del perceptor, la mayoría de los convenios suscritos por España, siguiendo la reserva formulada por España en el propio Modelo, establecen la tributación compartida con el Estado de la fuente, pudiendo éste gravarlos de forma limitada.

En el Cuadro anexo se recogen los tipos máximos de gravamen para cánones contenidos en los Convenios de doble imposición suscritos por España.

h) *Ganancias de capital*

Los convenios establecen el derecho de gravamen de las ganancias de capital en función del tipo de bien de que procedan. Así, con carácter general, se establecen lo siguiente:

- Para las ganancias derivadas de bienes inmuebles, se establece la tributación compartida con el Estado de la fuente (donde están situados).
- Las derivadas de bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente, pueden gravarse en el Estado donde este situado el establecimiento permanente.
- Las derivadas de la enajenación de buques y aeronaves explotados en tráfico internacional, sólo pueden gravarse en el Estado donde esté la sede de dirección efectiva de la empresa.
- Las derivadas de cualquier otro bien, sólo pueden gravarse en el Estado donde resida el transmitente.

i) *Trabajo independiente*

Con carácter general, los rendimientos de actividades independientes engloban las actividades profesionales, artísticas y deportivas, aunque algunos convenios pueden tener disposiciones especiales para rentas percibidas por artistas, deportistas, miembros de consejo de administración y profesores. El criterio general establecido en los convenios es el de que sólo pueden gravarse en el Estado de residencia de la persona que los preste, a no ser que disponga de manera habitual en el otro Estado de una base fija para el ejercicio de la actividad, en cuyo caso, éste otro Estado puede gravar ilimitadamente los beneficios imputables a esa base fija.

En la última revisión del Modelo de Convenio de la OCDE se ha suprimido este artículo (artículo 14 del Modelo). Las razones de su desaparición se puede resumir en las siguientes:

- En primer lugar, el artículo 14 generaba dudas en cuanto a su aplicación práctica a las personas jurídicas. Para algunos países el artículo era sólo de aplicación a las personas físicas, mientras que otros países lo consideraban aplicable también a las jurídicas.
- En segundo lugar, también había dudas en cuanto al significado del concepto “base fija” en relación con el de establecimiento permanente, en particular, sobre si existía alguna diferencia entre ambos términos.

La desaparición del artículo implica la aplicación a las rentas de los profesionales independientes de los artículos del convenio relativos a los beneficios empresariales y establecimiento permanente.

j) *Trabajo dependiente*

Siguiendo el Modelo de la OCDE, en los convenios los rendimientos del trabajo sólo pueden someterse a imposición en el Estado de residencia del perceptor. Sin embargo, pueden someterse a imposición en el Estado donde se preste el empleo cuando se den las siguientes condiciones:

- Que el trabajador permanezca en el Estado donde realiza el trabajo más de 183 días durante el período impositivo.
- Que las remuneraciones se paguen por un empleador residente en el Estado donde se presta el trabajo.
- Que dichas remuneraciones se paguen por un establecimiento permanente situado en el Estado donde se presta el trabajo.

Los convenios contienen normalmente un artículo especial donde se regula la tributación de estos rendimientos cuando proceden de fondos públicos, atribuyendo las potestad de gravamen al Estado pagador de tales rendimientos, con independencia de las reglas generales aplicables expuestas.

k) *Pensiones*

Los convenios establecen, con carácter general, que los rendimientos procedentes de pensiones por el desempeño de un empleo anterior (salvo los derivados de empleos de carácter público) sólo pueden someterse a imposición en el Estado de residencia del perceptor.

l) *Otras rentas*

Con carácter residual, la mayoría de los convenios disponen que las rentas de otra clase, no específicamente tratadas en el convenio, se sometan a imposición sólo en el Estado de residencia del perceptor, si bien se suele aclarar que esta regla no es aplicable cuando el beneficiario de dichas rentas realice su actividad en el otro Estado por medio de un establecimiento permanente situado en el otro Estado (distinto al de su residencia) y el derecho o bien por el que se pagan las rentas estén vinculados efectivamente con dicho establecimiento permanente. En estos casos, son de aplicación las disposiciones relativas a los beneficios empresariales.

I.4. Otras disposiciones contenidas en los convenios de doble imposición sobre la renta y el patrimonio

Los convenios contienen varias disposiciones especiales. Dichas disposiciones se refieren a los siguientes aspectos:

–*Métodos para eliminar la doble imposición.* Se establecen los métodos aplicables por el Estado obligado a corregir la doble cuando esta se produce. Los métodos tradicionales de eliminación de la doble imposición son el de imputación (por el que se incorporan a la base imponible del perceptor las rentas procedentes del otro Estado y se deduce total o parcialmente el impuesto de la misma naturaleza satisfecho en el extranjero) y el de exención (por el que el Estado de residencia renuncia a gravar las rentas, quedando únicamente gravadas en el Estado de la fuente).

A de tenerse en cuenta que las disposiciones contenidas en un convenio son compatibles con las disposiciones de la legislación interna sobre la materia y que, por tanto, si la legislación interna del Estado de residencia estableciera un mecanismo de eliminación de la doble imposición que mejora el mecanismo establecido en el propio convenio, serán de aplicación las disposiciones de la normativa interna al respecto.

–*No discriminación.* Se reconoce el principio de no discriminación entre los nacionales de un Estado y los del otro, cuando se encuentren en las mismas circunstancias.

El principio general establece que los nacionales de un Estado no serán sometidos en el otro Estado a ningún impuesto y obligación relativa al mismo que se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de ese otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones.

Además, se establece que los establecimientos permanentes que una empresa de un Estado tenga en el otro Estado no serán sometidos a imposición en ese otro Estado de manera menos favorable que las empresas de ese otro Estado que realicen las mismas actividades.

–*Procedimiento amistoso.* Se regula el procedimiento para resolver los conflictos que pudieran plantearse entre los Estados por la aplicación del convenio. Estos procedimientos pueden iniciarse a instancia de los contribuyentes beneficiarios del convenio, o a instancia de las autoridades de cualquiera de los Estados firmantes y sirven tanto para corregir casos concretos de doble imposición que se produzcan en la aplicación de los convenios como para resolver las dudas interpretativas en la aplicación de sus disposiciones.

–*Intercambio de información.* Se articulan los mecanismos de intercambio de información entre los Estados para la aplicación efectiva de las disposiciones del convenio o de las legislaciones fiscales respectivas en relación con los impuestos a los que se aplica.

–*Entrada en vigor y denuncia.* Los convenios entran en vigor una vez ratificados, y los instrumentos de ratificación intercambiados. Se suele establecer que los convenios sean aplicables a los impuestos correspondientes al período impositivo que comience el año siguiente al de su entrada en vigor. Los convenios permanecen en vigor en tanto no sean denunciados por cualquiera de los Estados firmantes, transcurrido un período mínimo desde su entrada en vigor (normalmente 5 años).

I.5. Aplicación de los convenios en materia de impuestos sobre el patrimonio

Los convenios pueden también establecer disposiciones relativas a la imposición sobre el patrimonio. Las reglas que se establecen son, con carácter general, las siguientes:

- Los bienes inmuebles pueden someterse a imposición de forma compartida entre el Estado de residencia y aquel en que se encuentren situados.
- Los bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente o una base fija pueden someterse a imposición en el Estado donde se encuentre dicho establecimiento permanente o base fija.
- Los buques y aeronaves explotados en tráfico internacional sólo pueden someterse a imposición donde se encuentre la sede de dirección efectiva de la empresa.
- Los demás bienes sólo pueden ser gravados en el Estado de residencia de su propietario.

II. OTROS CONVENIOS

a. *Convenios relativos a la navegación marítima y aérea*

Estos convenios distribuyen la potestad tributaria exclusivamente sobre las rentas derivadas de la navegación marítima y aérea internacional. Con carácter general, se establece en estos convenios que las rentas y beneficios obtenidos por una empresa de un Estado contratante, como consecuencia de la navegación marítima o aérea, sólo pueden someterse a imposición en el Estado de residencia de la empresa.

b. *Convenios sobre las herencias*

Al igual que los convenios sobre la renta y el patrimonio, los convenios sobre las herencias (únicamente existe firmado convenio con Francia, Grecia y Suecia) comienzan delimitando el ámbito de aplicación del mismo (impuestos y personas afectadas) y definiendo los conceptos necesarios para la aplicación del mismo (residencia a los efectos del convenio, entre otros).

Los convenios distribuyen la potestad tributaria de los Estados, en materia de impuestos sobre las herencias, en función de la clase de bien afectado, de acuerdo con las siguientes reglas generales:

- *Bienes inmuebles*: se gravan en el Estado en que estén situados.
- *Bienes muebles afectos a un establecimiento permanente*: se gravan en el Estado donde radique el establecimiento.
- *Bienes muebles en general*: se gravan en el Estado en que estuvieran en la fecha de fallecimiento del causante.

- *Deudas y cargas:* con carácter general, se tienen en consideración en el Estado en que se gravan los bienes a que están asociadas.

No obstante, debe señalarse que los convenios citados presentan multitud de especialidades, lo que no permite señalar las características generales de los mismos más allá de las expuestas.

ESTADO	DIVIDENDOS (art. 10)				INTERESES (1) (art. 11)	CÁNONES (art. 12)
	Tipo máximo normal	Relación matriz-filial (2)			Tipo reducido %	Tipo reducido %
		% participación en capital	% participación (dchos.voto)	Tipo reducido %		
ALEMANIA	15	25	—	10	10/ 0	5
ARGENTINA	15	25	—	10	12,5/ 0	15/ 10/ 5/ 3
AUSTRALIA	15	—	—	—	10	10
AUSTRIA	15	50	—	10	5	5
BÉLGICA	15	—	—	—	15/ 0	5
BRASIL	15	—	—	—	15/10/0	15/10
BULGARIA	15	25	—	5	0	0
CANADÁ	15	—	—	—	15/ 0	10/ 0
CHECOSLOVAQUIA	15	25	—	5	0	5/ 0
CHINA	10	—	—	—	10	10
CUBA	15	25	—	5	10	5/0
COREA	15	25	—	10	10/ 0	10
DINAMARCA	15	50	—	10	10	6
ECUADOR	15	—	—	—	10/5/0	10/5
ESTADOS UNIDOS	15	—	25	10	10/ 0	10/8/5
FILIPINAS	15	—	10	10	15/10/0	20/15/ 10
FINLANDIA	15	25	—	10	10	5
FRANCIA (3)	15	25	—	10	12/10/0	6
HUNGRÍA	15	25	—	5	0	0
INDIA	15	—	—	—	15	20/10
IRLANDA	15	—	25	0	0	10/8/5
ISRAEL	10	—	—	—	10	5/7
ITALIA	15	—	—	—	12/ 0	8/4
JAPÓN	15	—	25	10	10	10
LUXEMBURGO	15	25	—	10	10/ 0	15
MARRUECOS	15	25	—	10	10	10/5
MÉXICO	15	25	—	5	15/10/0	10/ 0
NORUEGA	15	25	—	10	10	5
PAÍSES BAJOS	15	25/ 50	—	15/10	10	6
POLONIA	15	—	25	5	0	0/ 10
PORTUGAL (4)	15	50	—	10	15	5
REINO UNIDO	15	—	10	10	12	10
RUMANIA	15	25	—	10	10/ 0	10
SUECIA	15	50	—	10	15	10
SUIZA	15	25	—	10	10/ 0	5
TAILANDIA	10	—	—	—	15/10/0	15/8/5
TÚNEZ	15	50	—	5	10/5	10

U.R.S.S.	18	—	—	—	0	0/5
----------	----	---	---	---	---	-----

(1) Los intereses percibidos por residentes en la Unión Europea que no operen en España mediante establecimiento permanente están exentos, excepto si proceden de países o territorios calificados reglamentariamente como paraíso fiscal.

(2) Exención en los supuestos que sea de aplicación la Directiva 90/435/CEE, del Consejo de 23-7-1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de EE.MM. diferentes.

(3) El nuevo Convenio suscrito con Francia el 10-10-95 (*BOE* 12-6-97) establece para dividendos de matrices el tipo 0%, suprime el tipo del 12% para intereses y para cánones cifra el tipo general en el 5% (0% para derechos de autor).

(4) El nuevo Convenio suscrito con Portugal el 26-10-93 (*BOE* 7-11-95) reduce el porcentaje de participación al 25%.