

LA EXENCIÓN CON PROGRESIVIDAD A LUZ DEL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA, LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y EL ORDENAMIENTO INTERNO

(COMENTARIO A LA STJUE DE 15 DE SEPTIEMBRE DE 2011)

MIGUEL ÁNGEL MARTÍNEZ LAGO

Catedrático de Derecho Financiero. UCM

JOSÉ MANUEL ALMUDÍ CID

Profesor Titular de Derecho Financiero. UCM

Departamento de Derecho Financiero y Tributario
Facultad de Derecho
Universidad Complutense
Ciudad Universitaria s/n
28040 Madrid
Tfno.: +34 91 394 55 62
E-mail Miguel Ángel Martínez Lago: mamlago@ucm.es
E-mail José Manuel Almudí Cid: jalmudi@ucm.es
Sitio web: cuadernosdepoliticafiscal.wordpress.com

Documento depositado en el archivo institucional E-Prints Complutense
<http://eprints.ucm.es/>

Resumen: La STJUE de 15 de septiembre de 2011 examina la adecuación al Derecho comunitario del método de exención con progresividad previsto en el Convenio para evitar la Doble Imposición entre Francia y Alemania, en el ámbito de las retribuciones percibidas por funcionarios públicos. El Tribunal declara, apartándose del criterio de la Comisión, que dicho mecanismo de corrección de la doble imposición internacional resulta conforme con la libre circulación de trabajadores prevista en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Sumario:

Introducción	4
Supuesto de hecho y cuestión planteada al TJUE	4
Fundamentos jurídicos y comentario crítico	6
Relevancia para España	9

Introducción

En la sentencia de 15 de septiembre de 2011, sobre el asunto *Schulz-Delzers*¹, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) examina la adecuación al Derecho comunitario del método de exención con progresividad previsto en el Convenio para evitar la Doble Imposición (en adelante, CDI) entre Francia y Alemania en el ámbito de las retribuciones percibidas por funcionarios públicos².

En el supuesto planteado, y apartándose del criterio de la Comisión, el Tribunal de Luxemburgo declara que dicho mecanismo de corrección de la doble imposición internacional resulta conforme con la libre circulación de trabajadores prevista en el artículo 45 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en adelante, TFUE).

No es la primera vez que el Tribunal se pronuncia sobre la adecuación del citado método al Derecho originario³, pero el caso *Schulz-Delzers* destaca por su contribución en determinar los difusos criterios de comparabilidad empleados en ocasiones anteriores, al objeto de verificar si un diferente tratamiento tributario puede vulnerar las libertades fundamentales previstas por el TFUE.

Sólo esta circunstancia justificaría ya el presente comentario. Pero el hecho de que el fallo del TJUE tenga por objeto la exención con progresividad, brinda al propio tiempo la oportunidad considerar su relación con los CDI y sus efectos en el ordenamiento español.

Supuesto de hecho y cuestión planteada al TJUE

La cuestión prejudicial de la que proviene la sentencia que comentamos se planteó por el *Finanzgericht Baden-Württemberg* (Alemania) a finales del año 2009, partiendo de los hechos que resumimos a continuación.

¹ STJUE de 15 de septiembre de 2011, *Cathy Schulz-Delzers y Pascal Schulz v. Finanzamt Stuttgart III*, C-240/10.

² El método de exención con progresividad regulado en los artículos 23 A(3) y 23B(2) del Modelo de Convenio de la OCDE es aplicable exclusivamente por el Estado de la residencia, permitiendo tomar en consideración, al objeto de determinar el tipo de gravamen, los rendimientos gravados por el otro Estado contratante, salvo que se vean afectados por un tipo de gravamen proporcional. Cfr. M Lang, *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, Linde-IBFD, Viena, 2010, pp. 128 y 129.

³ En el caso de *Groot*, el TJUE señaló que el contribuyente no debe ver reducidas las deducciones personales y familiares a raíz de la aplicación del método de exención con progresividad. Cfr. STJUE de 12 de diciembre de 2002, *F.W.L. de Groot v. Staatssecretaris van Financiën*, C-385/00. Asimismo, en el caso *Ritter-Coulais*, el TJUE declaró la necesidad de tomar en consideración los rendimientos negativos obtenidos por un matrimonio residente en Alemania al objeto de calcular el tipo progresivo del impuesto sobre la renta alemán. Cfr. STJUE de 21 de febrero de 2006, *Ritter-Coulais v. Finanzamt Germersheim*, C152/03.

En los años 2005 y 2006, la señora Schulz, nacional y funcionaria francesa, residía en Alemania junto a su marido e hijos, prestando servicios como maestra en una escuela franco-alemana situada en este país y percibiendo de Francia su sueldo ordinario y dos complementos salariales previstos para los funcionarios que desarrollan su actividad en el extranjero, estando vinculados estos últimos tanto a las condiciones de vida del país de destino, como a las circunstancias familiares del perceptor.

En aplicación del CDI franco-alemán (art. 14), el salario ordinario percibido por la señora Schulz resultó gravado en Francia por el impuesto sobre la renta⁴, pero no así los complementos salariales, que se declararon exentos por la normativa interna francesa. Por su parte, la Administración germana aplicó a los citados rendimientos la exención con progresividad (art. 20 del citado CDI), computando la totalidad de la renta obtenida en Francia al objeto de calcular el tipo de gravamen aplicable en la declaración conjunta del impuesto sobre la renta presentada por el matrimonio Schulz.

Cabe observar que la toma en consideración de los ingresos de la esposa para determinar el tipo progresivo fue posible porque tributó conjuntamente con su marido, ya que de haber optado por presentar una declaración individual, y al no tener otras fuentes de renta, la progresividad no habría surtido efectos por la ausencia de rendimientos imputables en la base imponible del impuesto sobre la renta alemán. Así pues, en el cálculo del tipo progresivo aplicable a la declaración conjunta, la Administración tributaria alemana computó el salario ordinario y los complementos retributivos abonados por Francia a la Sra. Schulz por su desplazamiento a Alemania, resultando una cuota adicional a ingresar para el matrimonio de 654 euros⁵.

La situación expuesta contrasta con la exención de que gozan las retribuciones de los empleados públicos germanos que realicen su actividad en el extranjero —art. 64 de la Ley federal alemana del impuesto sobre la renta (*Einkommensteuergesetz*)— y que afecta

⁴ El art. 14 del CDI franco-alemán es análogo al artículo 19 del Modelo de Convenio de la OCDE, relativo a los rendimientos derivados de funciones públicas y permite gravar la renta en exclusiva al Estado de la fuente, basándose en las reglas de cortesía internacional y respeto mutuo de los Estados soberanos, cuando el empleado público no sea nacional del Estado de la residencia y la persona física no hubiese adquirido la condición de residente de ese Estado solamente para prestar los servicios que dan lugar al pago por el otro Estado de la remuneración pública. Sobre esta cuestión, cfr. R. Falcón y Tella y E. Pulido Guerra, *Derecho fiscal internacional*, Marcial Pons, Madrid, 2010, pp. 128 a 130 y F. A. Vega Borrego, “Rendimientos del trabajo y convenios para evitar la doble imposición”, en la obra colectiva *Fiscalidad internacional* (Dir.: F. Serrano Antón), CEF, Madrid, 2010, pp. 844 a 850.

⁵ Según señala el Abogado General, «en Alemania, el Finanzamt Stuttgart III eximió de impuesto estos complementos salariales por residencia, pero los sometió —al igual que el resto de la retribución, tras reducir la cantidad a tanto alzado de 920 euros en concepto de gastos profesionales— a la reserva de progresividad. Al tomar en consideración estos complementos salariales por residencia, el impuesto sobre la renta de los demandantes se incrementó en 654 euros en 2005 y en 664 euros en 2006». Cfr. Conclusiones del Abogado General Mengozzi de 26 de mayo de 2011, *Cathy Schulz-Delzers y Pascal Schulz v. Finanzamt Stuttgart III*, C-240/10, p. 17.

al exceso percibido sobre el salario que hubiesen obtenido si sus servicios se hubieran realizado en territorio alemán. A diferencia de lo previsto en el CDI de referencia, esta exención tiene carácter pleno y no altera la progresividad del tributo, de modo que el salario ordinario y los restantes rendimientos obtenidos por funcionarios alemanes no soportarán el sobrecoste de un *peaje tributario* en sus complementos vinculados al desarrollo de su actividad fuera de Alemania⁶.

La normativa interna alemana puede disuadir, por tanto, a funcionarios franceses que tengan que desplazarse a Alemania en régimen de comisión de servicios, ya que los complementos salariales se tendrán en cuenta para calcular el tipo progresivo del impuesto sobre la renta germano; mientras que los funcionarios alemanes que se desplacen al extranjero gozarán de exención plena en los complementos salariales equivalentes que perciban.

En virtud de lo anterior, el Tribunal alemán solicitó al TJUE que se pronunciase sobre la compatibilidad del régimen alemán de exención con progresividad con la libre circulación de ciudadanos (art. 21 TFUE) y trabajadores (art. 45 TFUE), al objeto de verificar si la misma constituye una discriminación encubierta, por razón de la nacionalidad, en los términos previstos por el artículo 18 del TFUE.

Fundamentos jurídicos y comentario crítico

Frente a las alegaciones del Tribunal remitente, el TJUE se centra exclusivamente en apreciar si la normativa interna de Alemania puede afectar a la libre circulación de trabajadores garantizada por el Derecho de la Unión Europea y a la que reiterada jurisprudencia ha constituido como una manifestación específica de la libre circulación de los ciudadanos, oponiéndose a cualquier discriminación encubierta por razón de la nacionalidad⁷.

⁶ Hay que advertir que, en Alemania, la exención con progresividad podrá surtir efectos también en el caso de percibirse por el sujeto pasivo determinados rendimientos de fuente interna. En este sentido, el Tribunal advierte que «el tener en cuenta, en virtud de la progresividad del impuesto, ciertos rendimientos exentos a efectos de la determinación del tipo impositivo aplicable a los demás rendimientos traduce una apreciación de la capacidad contributiva del sujeto pasivo efectuada por el legislador. El sujeto pasivo que percibe rendimientos exentos, pero tenidos en cuenta en virtud de la progresividad del impuesto, dispone, según el legislador, de mayor capacidad contributiva que un sujeto pasivo que carece de dichos rendimientos. Así pues, se tienen en cuenta a este respecto ciertos rendimientos sustitutivos en principio exentos, como las prestaciones por desempleo. En efecto, estas prestaciones no están destinadas a compensar ciertas cargas, sino a garantizar de manera general unos medios de subsistencia suficientes a las personas que las reciben». STJUE de 15 de septiembre de 2011, *Cathy Schulz-Delzers y Pascal Schulz v. Finanzamt Stuttgart III*, C-240/10, p. 5.

⁷ STJUE de 15 de septiembre de 2011, *Cathy Schulz-Delzers y Pascal Schulz v. Finanzamt Stuttgart III*, C-240/10, p. 29 y 34.

Atendiendo a pronunciamientos precedentes del Tribunal de Luxemburgo, podrían encontrarse argumentos que permitirían considerar comparable la situación de un funcionario alemán, que percibe rendimientos de su Estado como consecuencia del desplazamiento al extranjero, con la de un colega francés que se desplaza a Alemania para desempeñar su trabajo⁸. En efecto, siguiendo el análisis del Abogado General Geelhoed en el caso *ACT Group Litigation*, la aplicación del método de exención con progresividad podría considerarse una restricción del artículo 45 del TFUE dado que:

- a) El obstáculo a libre circulación de trabajadores tiene su origen en las reglas establecidas por un único Estado (Alemania) y no en la disparidad o en el reparto de competencia tributaria entre dos o más regímenes fiscales de Estados miembros⁹, y
- b) Alemania actúa en este caso como Estado de la residencia, por lo que debería tratar de modo coherente los rendimientos de fuente extranjera (abonados por Francia) y los rendimientos de fuente nacional. En este sentido, el Abogado General Geelhoed recuerda que «la obligación principal impuesta a los Estados que ejercen su competencia de Estado de residencia es, en esencia, tratar los rendimientos de procedencia extranjera de sus residentes de modo coherente con la manera en que ha dividido su base imponible. Si ha dividido su base imponible de modo que ésta incluye dichos rendimientos de procedencia extranjera –considerándolos ingresos sujetos a gravamen– no debe discriminar entre rendimientos de procedencia extranjera y rendimientos nacionales»¹⁰.

Pero, a pesar de estos argumentos, en el caso *Schulz-Delzers* el TJUE entiende que no son asimilables las situaciones de funcionarios alemanes que desarrollan su trabajo en el extranjero con las de funcionarios franceses desplazados a Alemania, debiendo tomarse como referencia, a estos efectos, las condiciones de vida en el Estado de destino. Dicho en otros términos, a juicio del Tribunal de Luxemburgo, la Sra. Schulz se encontraría en una situación equiparable a la que tienen los sujetos residentes en Alemania, pero no a la de aquellos funcionarios germanos que desempeñen su trabajo fuera del territorio alemán (con independencia de que conserven o no la residencia).

En concreto, el TJUE declara que «ha lugar a señalar que no existe tal carácter comparable, a la luz del objetivo perseguido por la aplicación de una escala progresiva

⁸ Cfr. A. Linn, “Germany: The Schröder, Schulz-Delzers and Schulz and Commission vs. Germany Cases”, en la obra colectiva *ECJ-Recent Developments in Direct Taxation 2010* (Dir.: Lang, Pistone, Schuch, Staringer y Storck), Linde, Viena, 2010, p. 114.

⁹ Opinión del Abogado General de 23 de febrero de 2006, *ACT Group Litigation*, C-374/04, p. 55.

¹⁰ Opinión del Abogado General de 23 de febrero de 2006, *ACT Group Litigation*, C-374/04, p. 58.

que se basa necesariamente, como se señala en los apartados 5 a 8 de la presente sentencia, en una apreciación de la capacidad contributiva del sujeto efectuada sobre la base de las condiciones de vida en el territorio del Estado miembro de que se trata.

Desde esta perspectiva, complementos salariales como los incluidos en el ámbito de aplicación del artículo 3, número 64, de la EStG, que no tienen por objeto sino permitir al beneficiario mantener las mismas condiciones de vida que disfrutaba en Alemania, a pesar de que el coste de la vida sea superior en el extranjero, no incrementan la capacidad contributiva del sujeto pasivo y, por tanto, no se tienen en cuenta en virtud de la progresividad del impuesto.

En cambio, los complementos salariales que percibe la Sra. Schulz-Delzers en Alemania están destinados precisamente a adaptar la remuneración de la interesada al coste de la vida en Alemania y, por tanto, incrementan su capacidad contributiva, tal como se aprecia sobre las condiciones de vida en el territorio de dicho Estado miembro y, en consecuencia, se tienen en cuenta en virtud de la progresividad del impuesto»¹¹.

Teniendo en cuenta el razonamiento del TJUE, es posible argumentar que el contenido de la sentencia no sería extrapolable a aquellos supuestos en los que el funcionario percibe un complemento salarial a pesar de estar destinado en un territorio en el que el coste de la vida es inferior que en el Estado de origen. Y, por otra parte, cabría llegar a la misma conclusión si se confirmase que la retribución adicional se determina al margen del coste real de la vida en el país de destino.

En estas circunstancias, puede apreciarse que el complemento implicaría un aumento de la capacidad contributiva del funcionario, que asimilaría su situación en el Estado pagador de la renta a la del funcionario extranjero que se desplaza a su territorio y se ve afectado por la exención con progresividad; lo que podría determinar una respuesta distinta por el Tribunal en relación con la aplicación de la exención con progresividad para rendimientos obtenidos por funcionarios extranjeros.

De este modo, la doctrina establecida por la sentencia que comentamos no se podrá considerar aplicable, con carácter general, a todas las situaciones protagonizadas por funcionarios desplazados a otros Estados de la Unión Europea. Lo que se deberá tomar en consideración es si la retribución que se declara exenta por un Estado, para sus propios funcionarios, realmente compensa la pérdida de capacidad adquisitiva que implica el desarrollo de su trabajo en otro país o trasciende esta finalidad.

¹¹ STJUE de 15 de septiembre de 2011, *Cathy Schulz-Delzers y Pascal Schulz v. Finanzamt Stuttgart III*, C-240/10, p. 37 a 39.

Relevancia para España

Según acabamos de ver en el anterior apartado, la sentencia del TJUE de 15 de septiembre de 2011 obliga a tomar en consideración la situación económica en el país de destino para poder establecer si concurre o no una vulneración de la libre circulación de trabajadores. En la práctica, esto implica asimilar la situación del funcionario desplazado con la de los contribuyentes residentes en dicho territorio. De esta manera, se excluye la posibilidad de que aquél invoque los beneficios fiscales previstos para los funcionarios del Estado de acogida cuando éstos se trasladan a un tercer país por razones laborales.

No obstante, también hemos indicado que, a nuestro juicio, se podría llegar a una conclusión distinta para aquellos casos en que las cantidades exentas abonadas a los funcionarios desplazados no guarden relación con el incremento del coste de la vida en el país de destino y se mantengan los efectos de la exención. En principio, no parece ser ésta la situación de nuestro país, donde las compensaciones a los funcionarios desplazados se establecen con la finalidad de equiparar su poder adquisitivo con el que tenían en España, aunque podría plantear alguna duda la compensación por pérdida de calidad de vida contemplada en el Real Decreto 6/1995, donde los complementos salariales se determinan en función de factores tales como la lejanía, el clima, la insalubridad, la incomunicación, la situación de violencia o guerra, la inseguridad ciudadana y otros similares que puedan disminuir la calidad de vida del funcionario en relación a España¹².

Por consiguiente, de la sentencia del TJUE analizada se desprende que los funcionarios de otros Estados que residan en nuestro país, y a los que les resulte aplicable el método de exención con progresividad previsto en un CDI, no podrán invocar la aplicación de la exención por importe de 60.100 euros fijada por el artículo 7.p) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, o el régimen de excesos de tributación previsto en el artículo 9.A.3.b) del Reglamento del impuesto.

Ahora bien, el hecho de que no existan impedimentos relacionados con el Derecho de la Unión Europea para negar los efectos de estas exenciones a los funcionarios extranjeros, no significa que no existan otras limitaciones de rango internacional que inciden en el método de exención con progresividad.

En primer lugar, hay que tener presente que el método de exención con progresividad únicamente surtirá efectos cuando así lo prevea expresamente el CDI aplicable al caso; lo

¹² Cfr. los arts. 3 y 4 del Real Decreto 6/1995, de 13 de enero, por el que se regula el régimen de retribuciones de los funcionarios destinados en el extranjero, así como la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 21 de diciembre de 2010.

que no será habitual en los convenios celebrados con anterioridad al año 1977 que utilicen el método de imputación para corregir la doble imposición internacional. En la versión del Modelo de Convenio de 1963, la cláusula de progresividad restringía sus efectos al método de exención¹³.

A favor de entender inaplicable la progresividad cuando no se contempla expresamente en el Convenio juegan los propios comentarios al art. 23 de Modelo de Convenio, en los que se advierte que «*este párrafo se ha añadido con el fin de permitir al Estado de la residencia ejercitar el derecho a tomar en consideración el importe de la renta o el patrimonio exento en dicho Estado a la hora de establecer la tributación aplicable al resto de rendimientos*»¹⁴.

Si bien esta conclusión pudiera considerarse obvia, atendiendo a las reglas generales de interpretación y aplicación de los Tratados, es importante insistir en que la «interpretación estática» del Modelo de Convenio de la OCDE es la única correcta y esto a pesar de que el Tribunal Supremo haya sorprendido recientemente con una «interpretación dinámica» tanto del Modelo como de los comentarios de la OCDE, con el fin de dilucidar la tributación aplicable a los derechos de imagen de un deportista que fueron abonados por una sociedad española a otra establecida en los Países Bajos¹⁵.

No obstante, es obligado reconocer que, en algunos Estados, los Tribunales han llegado a conclusiones distintas a la que propugnamos aquí, al considerar que las previsiones contenidas en los arts. 23 A (3) y 23 B (2) del Modelo de Convenio, relativas a la exención con progresividad, no constituyen una verdadera autorización al legislador del Estado de la residencia, sino un mero recordatorio de que los Estados contratantes podrán hacer uso de dicha posibilidad¹⁶. En este sentido se han pronunciado tanto la Corte Administrativa Suprema Alemana (*Bundesfinanzhof*), en sus sentencias de 19 de diciembre de 2001¹⁷ y de 10 de diciembre de 2008¹⁸, como la más reciente de la Corte Administrativa Suprema Austriaca (*Verwaltungsgerichtshof*) de 29 de julio de 2010¹⁹, partiendo en todos estos casos de la premisa de que los rendimientos afectados por la

¹³ Cfr. K. Vogel, *On Double Taxation Conventions*, Kluwer Law International, 1997, p. 1261.

¹⁴ La cursiva es nuestra.

¹⁵ Cfr. la sentencia del Tribunal Supremo de 13 de abril de 2011 (Recurso de Casación núm. 456/2006; Ponente: Excmo Sr. Oscar González González).

¹⁶ A favor de esta interpretación, cfr. K. Vogel, *On Double Taxation Conventions*, op. cit., pp. 1260 y 1261.

¹⁷ I R 63/00.

¹⁸ I B 60/08.

¹⁹ VwGH 2010/15/0021.

progresividad no son los mismos que se han declarado exentos por el CDI y, por lo tanto, no cabe establecer limitaciones al ejercicio de la potestad tributaria derivada del Estado de la residencia²⁰.

Esta interpretación no resulta pacífica empero, porque hace que pierda su sentido la mención a la exención a la progresividad en el Modelo de Convenio²¹. A nuestro juicio, cabe considerar que la exención con progresividad da lugar a un gravamen indirecto de los rendimientos que se declaran exentos por el CDI en el Estado de la residencia, lo que justifica la necesidad de que se incluya una previsión específica en el Tratado que permita a dicho Estado ejercitar un poder tributario que, de otro modo, estaría vedado por el principio *pacta sunt servanda*.

Este planteamiento fue asumido por el Tribunal de Luxemburgo en su sentencia de 16 de diciembre de 1960, en el caso *Humblot*, considerando que la exención con progresividad daría lugar a un gravamen indirecto de los rendimientos obtenidos por los funcionarios de la CECA²² y, de idéntica manera, en el ámbito de las Naciones Unidas se ha llegado a la conclusión de que la toma en consideración de los salarios exentos para establecer un tipo de gravamen más elevado, aplicable a los rendimientos susceptibles de gravarse por el Estado de la residencia, constituye una vulneración del apartado 18 (b) del artículo V del Tratado sobre los privilegios e inmunidades de las Naciones Unidas, hecho en Nueva York el 13 de febrero de 1946²³.

En segundo lugar, y partiendo de esta última premisa, estimamos que, incluso cuando el CDI incluya una cláusula que salvaguarde la exención con progresividad, se requiere que la ley interna establezca expresamente los términos en los que la renta de fuente extranjera surtirá efectos en la determinación del tipo de gravamen. Quiere con esto decirse que la mera referencia, en los CDI celebrados por España, a la posibilidad de tomar en consideración los rendimientos o el patrimonio exento a efectos de progresividad no es, en sí misma, suficiente para que la tributación de los restantes rendimientos o patrimonio resulte ajustada a Derecho.

²⁰ Cfr. S. Boon Law y T. Mkrtychyan, “Vienna Conference on Treaty Case Law around the Globe”, *European Taxation*, núm. 12, 2011 (publicado en línea el 9 de noviembre de 2011).

²¹ Cfr. M. Lang, “Austria: Exemption Method and Progression”, en la obra colectiva *Tax Treaty Case Law around the Globe – 2011* (dirs. M. Lang y otros), Linde, Vienna, 2011, p. 388.

²² Cfr. la sentencia del Tribunal de Justicia de 16 de diciembre de 1960, *Humblot v. Estado belga*, asunto 6/60, Rec. 1960, p. 1153.

²³ Cfr. S. Muller, “International Organizations and their Officials: to Tax or not to Tax?”, *Leiden Journal of International Law*, Vol. 6, núm. 1, 1993, p. 67.

Recuérdese que los CDI no establecen nuevos tributos u obligaciones, limitándose a articular un mero reparto de la potestad tributaria entre los Estados contratantes, por lo que, si el legislador interno pretende hacer uso de la posibilidad conferida en el CDI, debe regular expresamente los términos en los que los rendimientos de fuente extranjera surtirán efectos para determinar el alcance de la progresividad²⁴. A tal fin, habrán de precisarse cuestiones tan relevantes como si se deben tomar en consideración las pérdidas generadas en el otro Estado para determinar la progresividad, en qué medida los rendimientos negativos generados en el otro Estado afectan al ejercicio de las deducciones previstas en la normativa interna o si los rendimientos del ahorro, previstos por el IRPF y gravados a un tipo proporcional, se tomarán o no en consideración a efectos de progresividad.

Ciertamente, no es esta la posición de la Administración tributaria española que, en diferentes contestaciones a consultas, invoca directamente el CDI para determinar el tipo de gravamen progresivo aplicable al contribuyente residente²⁵. Ahora bien, según se ha señalado, tanto por el hecho de que el juego de la progresividad en este caso podría considerarse un gravamen indirecto de los rendimientos exentos en virtud del CDI, como porque el Modelo haga alusión a que el Estado de la residencia *podrá* hacer uso de la facultad atribuida por el CDI, requieren en nuestra opinión de un pronunciamiento expreso del legislador a estos efectos, cosa que no existe aún en el ordenamiento español y que tampoco puede considerarse implícitamente otorgado por las leyes de los impuestos sobre la renta y el patrimonio²⁶.

Creemos, en definitiva, que los artículos 23 A y B del Modelo de Convenio habilitan al legislador para gravar indirectamente los rendimientos exentos en virtud de cualquier disposición del Convenio. No obstante, para ejercitar dicha facultad es preciso un pronunciamiento expreso del legislador en el ámbito de las normas reguladoras de los impuestos sobre la renta y el patrimonio, estableciendo en qué medida y en qué condiciones las rentas exentas por el Tratado internacional incidirán en la progresividad de tales tributos. Hasta que llegue ese instante, la cláusula de progresividad prevista en los CDI celebrados por España, devendría enteramente inaplicable.

²⁴ Según ha precisado el *Bundesfinanzhof* alemán en su fallo de 22 de mayo de 1991, el importe del rendimiento que se verá afectado por la cláusula de salvaguarda de la progresividad debe fijarse por la normativa interna. Cfr. BStBl 1992 II, p. 94.

²⁵ Cfr. las Contestaciones vinculantes de la Dirección General de Tributos de 24 de julio de 2009 (V1747/2009) y de 25 de mayo de 2006 (V0985/2006).

²⁶ No obstante, en nuestra doctrina se ha considerado que una aplicación integradora y sistemática de los CDI y de la legislación del IRPF deberían conducir a la toma en consideración de la renta extranjera al determinar el tipo de gravamen progresivo del impuesto. Cfr. J. M. Calderón Carrero, “La doble imposición y los métodos para su eliminación”, en la obra colectiva: *Fiscalidad Internacional*, CEF, Madrid, 2010, p. 371, nota 93.