



Universidad de Valladolid

Facultad de Derecho

Grado en Derecho y Administración y
Dirección de Empresas.

Los Convenios para evitar la Doble Imposición Internacional

Presentado por:

Rocío Cañas Garrido

Tutelado por:

Alejandro Menéndez Moreno

Valladolid, 28 de junio de 2017



Reconocimiento-No comercial-Sin obras derivadas.

Usted es libre de:

- Copiar, distribuir y comunicar públicamente la obra,

bajo las condiciones siguientes:

-  **reconocimiento:** debe reconocer los créditos de la obra de la manera especificada por el autor, pero no de una manera que sugiera que tiene su apoyo o apoyan el uso que hace de su obra;
 -  **no comercial:** no puede utilizar esta obra para fines comerciales;
 -  **sin obras derivadas:** no puede alterar, transformar o generar una obra derivada a partir de esta obra.
-
- *Si reutiliza o distribuye esta obra, tiene que dejar bien claro los términos de la licencia.*
 - *Alguna de estas condiciones puede no aplicarse si obtiene el permiso del titular de los derechos de autor.*
 - *Esta licencia no menoscaba ni restringe los derechos morales del autor.*

Universidad de Valladolid

ÍNDICE DE CONTENIDOS

ABREVIATURAS.....	I
RESUMEN/ PALABRAS CLAVE	II
ABSTRACT / KEY WORDS.....	III
1. INTRODUCCIÓN.....	1
2. CARACTERÍSTICAS GENERALES DE LOS CONVENIOS.....	3
2.1. Origen de los convenios. La doble imposición.....	3
2.2. Criterios utilizados en las normas de sujeción y puntos de conexión.....	11
2.3. Principios de los Convenios de doble imposición.....	17
2.4. Fuentes.....	23
2.4.1. España – Derecho Nacional y Convenios Bilaterales y Multilaterales.....	24
2.4.2. Derecho de la UE.....	26
2.4.3. Otras fuentes: la jurisprudencia, los principios generales, la costumbre y el soft law.....	29
2.5. Convenios para evitar la doble imposición. Especial referencia al Modelo de la OCDE.....	32
3. MÉTODOS DE ELIMINACIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN EN LOS CONVENIOS INTERNACIONALES.....	38
4. EL CONFLICTO NEGATIVO DE LA IMPOSICIÓN Y ELUSIÓN FISCAL. ESPECIAL REFERENCIA AL PROYECTO BEPS.....	47
5. CONCLUSIONES.....	53
BIBLIOGRAFÍA.....	57
ANEXOS.....	62
• Anexo 1 – Tabla de los criterios y puntos de conexión.....	62
• Anexo 2 – Convenios de Doble Imposición suscritos por España.....	64

ABREVIATURAS

Art./Arts. – Artículo/s

BEPS – Base Erosion and Profit Shifting, por sus siglas en inglés

CDI – Convenios de Doble Imposición

CV – Convencion de Viena 1969

ECOFIN – Consejo de Asuntos Económicos y Financieros de la Unión Europea

EEUU – Estados Unidos

G20 – Grupo de los 20 países industrializados y emergentes

IFA – International Fiscal Association, por sus siglas en inglés

ILADT - Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario

IP – Impuesto sobre el Patrimonio

IRPF – Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas

IRNR – Impuesto sobre la Renta de los no Residentes

IS – Impuesto de Sociedades

LGT – Ley General Tributaria

LIRPF – Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

MC OCDE – Modelo de Convenio de la OCDE

OCDE - Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos

OMC – Organización Mundial del Comercio

ONU – Organización de las Naciones Unidas

p./ pp. – Página/s

TJCE – Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas

TJUE – Tribunal de Justicia de la Unión Europea

UE – Unión Europea

RESUMEN

El Derecho Tributario Internacional se encarga del estudio de la interrelación de las normas tributarias internas de los distintos Estados en el ámbito internacional y de los conflictos que supone la yuxtaposición de las mismas. Para solucionar los efectos adversos que genera la confluencia de los ordenamientos jurídicos nacionales, se han ido firmando acuerdos entre soberanías. Para simplificar la dinámica internacional, estos acuerdos suelen basarse en modelos de Convenio, siendo el más importante el Modelo de Convenio de la OCDE (MC OCDE).

El presente trabajo analiza la configuración y la necesidad de estos Convenios, su posición dentro de las fuentes del Derecho Tributario Internacional y las soluciones que proponen, enfatizando la relevancia del MC OCDE. Para terminar, se cierra el análisis con una reflexión del futuro de los Convenios de Doble Imposición (CDI) y el cambio que se está presenciando en el foco de interés de las soberanías desde la corrección de la doble imposición hacia la de la doble no imposición o elusión fiscal.

PALABRAS CLAVE

Convenios para evitar la doble imposición. Modelo OCDE. Doble imposición. Doble no imposición. Apatridia fiscal. Puntos de conexión. Derecho Tributario Internacional. Elusión fiscal. Proyecto BEPS.

ABSTRACT

International Taxation is the law discipline that studies the relations among legal systems in the international scene and how they confluence. Adverse effects may appear from the lack of co-ordination between States, so that an International Taxation system is needed to resolve them. The main source to sort these problems out is through international conventions. In order to simplify international operation, these agreements tend to be based on models of Convention, created by different International Organizations. Among them, OECD model needs to be highlighted, due to its relevance and its greater international acceptance.

This paper aims to analyze the need for these Conventions, their position within the international tax law sources and the solutions that they propose to eradicate double taxation. With the purpose of having a greater understanding of this discipline, this work will finish with a little analysis of the future of Conventions for the avoidance of double taxation and the change of focus from double taxation to fiscal competition and tax avoidance.

KEY WORDS

International Taxation. Conventions for the avoidance of double taxation. Fiscal competition. Double taxation. OECD Model. Plan BEPS.

1. INTRODUCCIÓN

La importancia del Derecho Tributario no admite duda, la recaudación de los Estados es fundamental para financiar sus objetivos y políticas. De hecho, la crisis financiera ha puesto en entredicho los sistemas de financiación de las soberanías y sus fuentes de recursos y se ha podido ver cómo la prioridad en las políticas de los Estados no ha venido tan protagonizada por las medidas para combatir el desempleo, sino por los recortes para sufragar la deuda y el gasto público. Así las cosas, se puede apreciar la importancia del Derecho Tributario en el escenario internacional, la globalización es un fenómeno que afecta a todos los ámbitos de la vida de los individuos y que ha tenido especiales repercusiones en la recaudación fiscal.

En el presente trabajo se va a tratar de presentar la importancia del Derecho Tributario en un ámbito internacional, exponiendo las bases sobre las que se apoya esta rama del Derecho, que oscilan entre el ámbito tributario y el internacional público. El Derecho Tributario Internacional cuenta con principios de ambos ámbitos, pero tiene sustantividad propia.

Por tanto, este sector del Derecho, el Derecho Tributario Internacional, conforma la base del siguiente análisis, siendo el objetivo central los Convenios para evitar la doble imposición (CDI). Esta fuente del Derecho Tributario Internacional viene a representar la respuesta más importante al principal problema que se plantea en este sector, la doble imposición.

Para el análisis que sigue, se ha realizado un estudio de la doctrina más influyente en el campo, analizando desde distintas perspectivas esta rama, para exponer los principios básicos que la conforman y los conflictos más importantes que se plantean al respecto, así como sus soluciones, que vienen a plasmarse por medio de los Convenios.

Con el fin de exponer las características definitorias de los Convenios, se va a empezar por presentar el origen o causa del nacimiento del Derecho Internacional Tributario, marco normativo en el que se encuadran los Convenios. Así, se va a analizar la doble imposición como fenómeno que motiva la necesidad de los CDI. Tras su estudio, sigue una exposición de los principios y criterios determinantes de la vinculación de los sujetos pasivos a los distintos ordenamientos jurídicos, así como de los principios generales que rigen las relaciones entre soberanías.

Asimismo, siendo los Convenios una fuente del Derecho, se van a exponer el resto de fuentes del Derecho Tributario Internacional, para acompañarlo con el análisis de las características propias de los CDI y conocer su ubicación en los sistemas normativos.

Una vez se han introducido las características básicas de los CDI, se trata de exponer su utilidad como instrumentos que recogen métodos para eliminar la doble imposición, explicando las diversas opciones que existen en esta vertiente.

Para ofrecer una panorámica completa del fenómeno tributario internacional, se incluye al final un análisis de una serie de problemas opuestos a la doble imposición, que son, o bien consecuencia de los CDI, o se están tratando de solucionar por medio de los mismos. Estos problemas están relacionados con la elusión fiscal y el nuevo Proyecto BEPS.

Se cierra el estudio con una breve conclusión sobre la doble imposición y la doble no imposición, como los principales problemas del Derecho Tributario Internacional y los fines más característicos de los CDI; dejando abierto el análisis a nuevas perspectivas de resolución, como podría ser la creación de una autoridad tributaria internacional.

2. CARACTERÍSTICAS GENERALES DE LOS CONVENIOS

2.1 Origen de los convenios. La doble imposición

Los CDI son instrumentos pertenecientes al denominado Derecho Tributario Internacional que en palabras de Soler Roch (2003) constituyen “*la piedra angular del sistema jurídico del Derecho Internacional Tributario*”¹. Con el objetivo de conocer mejor lo que caracteriza a estos Convenios es necesario empezar exponiendo qué es el Derecho Tributario Internacional, para seguir después con un examen de la necesidad de su existencia.

El Derecho Tributario Internacional es la rama del Derecho que se encarga del estudio de la fiscalidad internacional, es decir, de las normas que aplican dos o más soberanías fiscales para solucionar los conflictos que causa la yuxtaposición de su respectiva potestad tributaria. Se discute si es una rama del Derecho Tributario o del Derecho Internacional. De acuerdo con Soler Roch² (2003) lo evidente sería ubicarlo dentro de la rama tributaria por su cercanía en cuanto al contenido y porque la mayoría de los expertos de esta rama vienen del campo tributario.

La necesidad de esta rama jurídica, relativamente reciente, se debe a la globalización y al incremento de realidades transfronterizas que tienen implicaciones económicas y, por supuesto, fiscales. Los mercados nacionales pierden peso en favor de un mercado global donde se pone de manifiesto la dinamicidad de los factores económicos y la interdependencia de los países. Con este escenario, es evidente que van a existir sujetos que van a estar sometidos a varias soberanías y por tanto, puede que varias Administraciones Tributarias les reclamen impuestos por la misma manifestación de capacidad económica.

¹ Soler Roch en el Prólogo de Ribes Ribes, A. (2003). *Convenios para evitar la doble imposición internacional: interpretación, procedimiento amistoso y arbitraje*. EDERSA, p. 16.

²Ibid., pp.16-17.

Así las cosas, existen dos razones para evitar esa posible doble imposición: una de justicia material, que se basa primordialmente en el principio de igualdad, por el que no se debería gravar más a un sujeto que a otro por el hecho de obtener su renta en distintos territorios si tal renta es la misma. Otra razón de eficiencia económica, con el fin de no frenar la inversión y el comercio internacional, desincentivando la economía en último término³. Esta razón se relaciona principalmente con el principio de neutralidad, por el cual el ordenamiento tributario no debería influir en las decisiones de inversión de los individuos.

Dicho lo cual, debe analizarse el concepto de la doble imposición, que va a suponer, por las razones expuestas, la necesidad de métodos que lo eviten o eliminen, siendo los CDI un instrumento para la utilización de los mismos. Es decir, la doble imposición es la razón de existencia de los CDI.

Esa doble imposición tiene su origen, pues, en la interrelación de comunidades, algo que, como se ha adelantado, se intensifica con la globalización, si bien el problema fiscal de tal interrelación cobra especial relevancia desde la Segunda Guerra Mundial. Tras este desastre histórico se incrementaron las relaciones internacionales, así como se produjo un aumento de los tipos de gravamen, la proliferación de tasas y nuevos impuestos, todo ello dada la necesidad de incentivar la recaudación para sufragar los gastos que se ocasionaron en tal periodo, así como por el surgimiento del Estado del bienestar⁴.

Como es bien conocido, el Estado del bienestar se financia con los tributos que se recaudan por cada país y se gestiona por los mismos para dar servicios en sus territorios.

³ En esta línea Calderón Carrero, J. M. (1997). *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*. McGraw-Hill Interamericana de España, pp. 64-67 y Serrano Antón, F (2013): “Los principios básicos de la fiscalidad internacional y los convenios para evitar la doble imposición internacional: historia, tipos, fines, estructura y aplicación”, en Serrano Antón, F. (6ª ed.), *Fiscalidad internacional*, CEF, p. 273.

⁴ Calderón Carrero, J. M. (1997). Op. Cit., pp. 4-5.

Así, toda sujeción a un tributo deriva de las legislaciones nacionales. Las normas tributarias se relacionan con los sujetos pasivos por medio de normas de sujeción fiscal o momentos de vinculación, que determinan quién va a estar sujeto a qué tributo en función de la conexión con el territorio. Aquí se encuentra el fundamento de la doble imposición, ya que las normas de sujeción son nexos o puntos de conexión que hacen que un sujeto se someta a la soberanía fiscal de un país, pero ese mismo sujeto puede encontrarse también sometido a varias soberanías y por distintos nexos.

Por tanto, el problema es que las soberanías fiscales pueden fijar puntos de conexión en atención a criterios distintos, con el resultado de que un mismo sujeto se halle sometido a varios impuestos por un mismo (y solo) hecho imponible. Hay que señalar que estas normas de sujeción no son un factor espacial, a pesar de que dependen de la conexión con el territorio, sino que son un problema de extensión de la ley tributaria. Mientras que las leyes tienen vigencia en todo el territorio y esto es el factor espacial, el nexo lo que fija es la extensión de la ley, a qué hechos se aplica ya se den en el territorio o fuera del mismo⁵. Con esto, hay que destacar que el problema de la doble imposición surge porque los países, por obvias razones recaudatorias, tienden a fijar nexos que aseguren una extensión casi ilimitada, para justificar su potestad tributaria mucho más allá del territorio, incluso derivada de puntos de conexión muy débiles.

Así, cabe anticipar que existe una contradicción entre el principio de Derecho Internacional Público de la soberanía territorial, junto a la independencia de cada Estado, y el principio de soberanía fiscal estatal que viene desconociendo los límites fronterizos, estableciendo por ejemplo el gravamen de la renta mundial para los residentes. Todo esto se debe a que los puntos de conexión son apreciaciones de territorialidad que toman los Estados unilateralmente y se llevan a su último extremo para asegurar, como se ha dicho, una posición privilegiada en la recaudación y también en la negociación de los CDI.

⁵Ibid., p. 19.

Es conveniente señalar que la falta de coordinación entre Estados a la hora de fijar la extensión de sus tributos puede dar lugar a dos situaciones problemáticas, la doble imposición que se viene describiendo, que supone el gravamen de un mismo hecho imponible realizado por un mismo sujeto pasivo por dos soberanías fiscales con las que tiene conexión. Pero también se puede dar una situación de “apatridia fiscal internacional”⁶, que es la búsqueda o suerte de realizar hechos imponibles en lugares donde no se consideran tal y no hay, en principio, un punto de conexión con ninguna soberanía fiscal que contemple su gravamen.

Es cierto, asimismo, que los momentos de vinculación se vienen utilizando de forma hasta cierto punto abusiva y que deben existir límites a la proyección exterior del poder financiero. Estos límites provienen de una parte, porque debe existir una conexión práctica o real con las situaciones jurídicas que se quieran gravar, y de otra por la necesidad de no ignorar los obstáculos que pueden suponer nexos muy amplios para el comercio internacional y el flujo de capitales.

Para concluir, se van a tratar de analizar los elementos que forman parte del concepto de la doble imposición, y cerrar el apartado con una noción de este fenómeno.

Se va a dar, en primer lugar, una diversidad de sujetos activos o yuxtaposición de soberanías fiscales⁷. Esto se debe a la descoordinación de tales soberanías a la hora de fijar las normas de conexión. Respecto a las soberanías que se sobreponen, debe tratarse de poderes autónomos e independientes, por tanto no se considera que exista doble imposición entre un Estado y sus Comunidades Autónomas (la conocida como doble imposición interna que obviamente no es objeto del presente trabajo).

⁶Ibid., p. 21.

⁷ De acuerdo al concepto al que se llegó en el 31 Congreso de la IFA, la doble imposición es “el resultado del solapamiento de la competencia tributaria de dos o más Estados”. Citado por Serrano Antón, F (2013). Op. Cit., p. 272.

En segundo lugar, debe darse la identidad del objeto imponible y del título impositivo. Este elemento habría que interpretarlo con cierta flexibilidad para que sea posible entender la doble imposición como una realidad práctica, pues si se exigiese identidad absoluta del objeto imponible⁸ y tributos, en la mayoría de los casos no se podría entender que existiese un doble gravamen, ni la necesidad de eliminarlo. Por ello, se debe considerar que basta una identidad sustancial⁹.

No se puede olvidar que por objeto imponible no se entiende la riqueza en general, sino una manifestación concreta de riqueza. Del mismo modo, en relación a la similitud de los tributos, tendrá especial relevancia si las figuras se nutren de la misma fuente de capacidad económica. Deben ser rasgos estructurales del impuesto los que se tienen en cuenta y no los formales¹⁰. Por último, señalar que se admitirían yuxtaposiciones de tributos que sean parciales¹¹.

⁸ Hay que destacar que no existe identidad del concepto de objeto imponible y hecho imponible en Derecho Tributario. Como señala Menéndez Moreno (2015) en su manual de *Derecho Financiero y Tributario: Parte General*, la noción de objeto imponible puede tener distintos sentidos. En Derecho Tributario Internacional interesa destacar la noción de objeto-fin (riqueza que se quiere gravar por un tributo en abstracto) frente a la de objeto-material (riqueza que efectivamente se grava), para albergar así una noción más amplia de doble imposición. Por otra parte, el objeto imponible puede entenderse como presupuesto del hecho imponible, que se puede describir como el conjunto de circunstancias hipotéticas, cuya realización supone el nacimiento de una obligación tributaria, por estar prevista como tal en una norma (Sainz De Bujanda, citado por Menéndez Moreno, A. (2015) en *Derecho Financiero y Tributario: Parte General – Lecciones de cátedra*, (16ª ed.) Lex nova, p. 173.

⁹ En palabras de Serrano Antón (2013), se ha de dar una identidad objetiva que supone la existencia de *impuestos comparables*. Serrano Antón, F (2013). Op. Cit., p. 272.

¹⁰ Siguiendo a García Díez (2014), va a ser suficiente una aproximación material de las figuras impositivas en cuestión, debiendo, los Estados implicados, comparar el papel que juegan en sus respectivos sistemas tributarios, la similitud estructural de su naturaleza, la materia gravada o la tipificación del hecho imponible. García Díez, C. (2014a): “La doble imposición internacional: concepto, caracteres y tipos”, en *Fundamentos del Derecho Internacional Tributario*. CEF, Madrid, p. 213.

¹¹ Calderón Carrero, J. M. (1997). Op. Cit., pp. 94-98.

Hay que distinguir, en tercer lugar, la doble imposición jurídica de la económica, debiendo existir una identidad subjetiva, es decir, el sujeto pasivo ha de ser el mismo. En otro caso, se daría un doble gravamen sobre un mismo objeto imponible, que es lo que se conoce como doble imposición económica¹².

La identidad subjetiva se refiere siempre al sujeto que manifiesta la capacidad económica sometida a gravamen. En principio no se deben tener en cuenta a quienes se asignen obligaciones tributarias formales. Si bien, es cierto que se está imponiendo el criterio de identidad sustancial del contribuyente, es decir que se flexibiliza la identidad absoluta del sujeto pasivo en ciertos casos que se consideran especiales. Esto incluye supuestos de tributación conjunta, grupos consolidados o empresas sujetas al régimen de transparencia fiscal con relación a los socios que también están sujetos a gravamen por ello¹³.

En cuarto lugar, la identidad temporal, debiendo apreciarse la misma al margen de los momentos de liquidación, recaudación y devengo, importando simplemente el momento o el cuándo se genera la riqueza que se va a gravar. Es decir, se debe atender a que la capacidad económica que se ve sometida a imposición, se haya ostentado en el

¹² Sin ánimo de profundizar, es interesante apuntar que algunos autores conocen a la doble imposición económica como doble imposición en sentido amplio y sólo cuando se grava a la misma persona, en sentido estricto. A su vez, Falcón y Tella y Pulido Guerra (2013) destacan la equívocidad de los términos, resaltando que toda doble imposición es jurídica, pues se debe a la existencia de normas, y es asimismo económica, ya que grava la misma demostración de riqueza. Para solucionar este conflicto terminológico, proponen que se hable de doble imposición de rentas y de personas. Falcón y Tella, R. y Pulido Guerra, E. (2013, p.91) citados por García Díez, C. (2014a). Op. Cit., p. 210.

¹³ Calderón Carrero, J. M. (2013). Op. Cit., pp. 345-350 y García Díez, C. (2014a). Op. Cit., pp. 219-221.

mismo lapso temporal, sin ser decisivo si un Estado grava la manifestación de riqueza de forma instantánea o periódica y otro Estado lo hace al contrario¹⁴.

Por último, se debate si ha de darse sobreimposición, lo que se denomina por la terminología propia del Derecho Tributario Internacional, como ‘fiscal surcharge’. Para que exista un problema de doble imposición sería lógico pensar que no sólo hay que estar sujeto a dos poderes tributarios, sino que se dé efectivamente una carga fiscal mayor que la que se daría si se estuviese sujeto a una sola soberanía fiscal, lo que se conoce como doble imposición ‘efectiva’. Si bien, la OCDE se posiciona a favor de una doble imposición ‘virtual’, siendo suficiente los cuatro elementos que se acaban de establecer (yuxtaposición de soberanías fiscales, identidad del objeto imponible y título impositivo, identidad del sujeto pasivo y temporal) para que se considere que existe doble imposición y sin que sea necesaria la sobreimposición efectiva¹⁵.

En la actualidad, se tiende a considerar la sobreimposición como un elemento más, siendo necesaria la exacción real del tributo y no solo la posibilidad de ser gravado por dos soberanías fiscales. Tras esta tendencia se encuentran razones de justicia material, para evitar la evasión fiscal y las estrategias de ingeniería fiscal, pero también el deseo de los Estados de no perder la recaudación en estos casos.

Este elemento tiene, no obstante, alguna desventaja, especialmente desde el punto de vista del principio de neutralidad. La más importante es la de dejar sin efecto bonificaciones de otros países que busquen incentivar la inversión extranjera en sus territorios. Si se considera el elemento de la sobreimposición como parte de la doble imposición, va a ser necesaria una exacción efectiva en un país para que la otra parte

¹⁴ Calderón Carrero, J. M. (1997). Op. Cit., pp. 103-104 y Calderón Carrero, J. M. (2013). Op. Cit., pp. 350-351.

¹⁵ Esta preferencia por el criterio virtual se justifica en el comentario al art. 23 del MC OCDE por la simplicidad que supone en aras a la gestión, ya que evita que los Estados tengan que investigar cuando existe carga económica real en otros Estados. García Díez, C. (2014a). Op. Cit., pp. 221-223.

soberana considere la necesidad de eliminar su gravamen. Con ello, los incentivos a la inversión extranjera por medio de la exención de impuestos, pierden su sentido, pues la riqueza que se genera en el país de fuente, al no ser gravada por éste, se someterá, en su lugar, al gravamen del país de origen.

Por ejemplo, Namibia implementa una política que contemple la bonificación a la inversión con el fin de atraer capitales extranjeros y crecer en el escenario internacional. Para ello fija una exención a los rendimientos de capital mobiliario que se obtengan de la inversión en empresas del país. Si el elemento de la sobreimposición se entiende necesario para apreciar la doble imposición, entonces los inversores potenciales no van a verse beneficiados de tal exención, ya que no se eliminaría el gravamen por estas rentas en el país de residencia, al no existir exacción efectiva en el Estado de origen. Así las cosas, la política de Namibia no tendría efecto de atracción de la inversión, ya que su exención solo supondría una diferencia respecto a la Administración Tributaria que recauda el impuesto (en lugar de tributar frente a la Administración namibia, el inversor tributaría en su país de residencia).

Este problema ha sido destacado por varios autores e instituciones¹⁶, así como en las negociaciones de los CDI, sobre todo, por cómo afecta a los países en vías de desarrollo, para los que supone un importante obstáculo al crecimiento económico. Así las cosas, se viene entendiendo que este elemento no se debe tener en cuenta para la determinación de la doble imposición cuando se dan estrategias de incentivo a la inversión por los países en vías de desarrollo.

A la vista de todo lo que se ha venido exponiendo en este apartado 2.1, se puede concluir con la descripción de Calderón Carrero (1997) de la doble imposición internacional como la situación en que dos o más entes jurídico-públicos autónomos y con poder tributario independiente a nivel internacional, gravan a la vez un solo hecho

¹⁶ Congreso de la IFA de 1984 en Buenos Aires, Informe Ruding de 1992 y Falcón y Tella, R. en ILADT de 1996. Citados por Serrano Antón, F (2013). Op. Cit., p. 270.

imponible realizado en el mismo periodo y por el mismo sujeto, con tributos análogos que recaen sobre tal sujeto pasivo y un mismo objeto imponible, resultando una carga fiscal superior a la que se daría si el hecho imponible se hubiera realizado con sujeción a un solo sujeto activo o soberanía fiscal¹⁷.

2.2 Criterios utilizados en las normas de sujeción y puntos de conexión

Como se ha tratado de destacar, un aspecto principal del fenómeno de la doble imposición es la utilización de distintas normas de sujeción o momentos de vinculación por los países. Hay que conocer, en relación a los mismos, los criterios o principios que rigen en su determinación. Después, se van a exponer los puntos de conexión que sirven a cada criterio¹⁸.

De acuerdo a Mallada Fernández (2014) *"los puntos de conexión sirven para delimitar la sujeción a un determinado ordenamiento tributario"*¹⁹. Tales puntos de conexión son los que, finalmente, van a aparecer en las normas de sujeción para vincular los sujetos pasivos a una Administración Tributaria, pero tras los mismos se puede apreciar la presencia de distintos criterios. Por ejemplo, en el ordenamiento español, encontramos en el IRPF y en el IP los dos criterios o principios más importantes: el territorial, objetivo o real; y el subjetivo o personal. Ambos criterios tienen como fundamento el territorio, buscan una vinculación con el mismo y el sujeto pasivo, pero la van a encontrar por distintas razones.

¹⁷ Calderón Carrero, J. M. (1997). Op. Cit., p. 109.

¹⁸ En ocasiones la doctrina habla indistintamente de criterios de sujeción y puntos de conexión, si bien, como destacan Aguas Alcalde (2009, pp. 57 y 65) y Duardo Sánchez (artículo inédito), existen diferencias entre ambos conceptos, siendo los puntos de conexión manifestaciones de los distintos principios de sujeción para cada situación tributaria. Duardo Sánchez, A. en su artículo de investigación no publicado "Crisis de los puntos de conexión en la fiscalidad internacional. La residencia fiscal y el Establecimiento Permanente a la luz del Plan BEPS", p. 3.

¹⁹Mallada Fernández, C. (2014c): "Los puntos de conexión en fiscalidad internacional", en *Fundamentos del Derecho Internacional Tributario*. CEF, Madrid, p. 43.

En el criterio o principio territorial se pueden encontrar normas que conectan a los sujetos con el territorio por la localización en dicho territorio de algún elemento del hecho imponible. Por ejemplo, la localización de establecimientos, bienes inmuebles o del pagador de las rentas en el país, al que se va a conocer como Estado fuente o de origen de los ingresos que se van a gravar.

En el principio personal, en cambio, se encuentran nexos subjetivos, que conectan a los sujetos con el territorio por características propias, como la residencia o la nacionalidad de los sujetos.

La clasificación de estos criterios puede variar según los autores²⁰. Por ejemplo, Mallada Fernández (2014)²¹ divide los criterios en personales y económicos. Dentro de los económicos se pueden encontrar nexos territoriales, ya sean reales o subjetivos. En los personales solo se tiene en cuenta el nexo de la nacionalidad, siendo el de la residencia un punto de conexión territorial subjetivo, por el vínculo que debe existir entre el sujeto y el territorio para ser considerado como residente.

Otras clasificaciones atienden a los sistemas de tributación, a los que se asimila también como criterios determinantes de los puntos de conexión. En este caso, los principios se dividen en dos sistemas de gravamen, el de la renta mundial o 'World Wide Income' y el sistema del Estado fuente o 'Source Income Taxation'. En el primer caso, las soberanías fiscales van a gravar la riqueza global, en la que se incluyen tanto las rentas territoriales, como las extranjeras; disponiendo, así, de una panorámica completa de la capacidad económica de cada sujeto pasivo. En el segundo caso, la Administración tributaria solo reclamará la recaudación de impuestos sobre aquellas rentas originadas en su territorio. El sistema de la renta mundial se relaciona normalmente con los principios personales y con el punto de conexión de la residencia, mientras que el del Estado fuente

²⁰ Véase Anexo I.

²¹Mallada Fernández, C. (2014c). Op. Cit., pp. 42-45.

tiende a reflejarse en la figura del establecimiento permanente, es decir, se corresponde con los principios territoriales.

La importancia de los puntos de conexión, como se ha destacado en la doble imposición, se debe a que la falta de coordinación en su uso hace que surja la yuxtaposición de gravámenes. Siguiendo a Calderón Carrero (1997)²², podemos encontrar dos factores de doble imposición relacionados con los puntos de conexión que se exponen a continuación.

a. Heterogeneidad y descoordinación de los puntos de conexión de los criterios de sujeción fiscal.

Países que, utilizando un mismo criterio de sujeción fiscal, ya sea territorial o personal, dan lugar a la doble imposición por definir tal criterio atendiendo a distintos puntos de conexión, por ejemplo, el domicilio y la residencia fiscal, o porque el mismo punto de conexión se cumpla en diversos territorios al mismo tiempo o tengan una extensión diferente, como sería el caso de la doble residencia o doble nacionalidad.

Para entender mejor este factor, se van a examinar los distintos puntos de conexión, empezando por aquellos que responden a criterios personales y siguiendo con los reales o territoriales.

Así, puede entenderse que, aunque el nexo más utilizado es el de residencia fiscal, éste no cumple una función homogeneizadora, pues a su vez se incluyen en este concepto una amplitud de puntos de conexión distintos. Es decir, cada país otorga la residencia fiscal en atención a distintos vínculos con su territorio. Esto es lo que denomina Calderón Carrero (1997) un 'supraconcepto'²³, pues en él se han ido integrando muy distintos puntos

²² La residencia se va a considerar un punto de conexión basado en el principio personal. Calderón Carrero, J. M. (1997). Op. Cit., pp. 26-54.

²³ Calderón Carrero, J. M. (1997). Op. Cit., p. 34.

de conexión que se pueden dar simultáneamente en una misma persona física o jurídica, habiéndose convertido en un instrumento antielusión fiscal²⁴, que a su vez da lugar a la doble imposición.

El domicilio, sería otro nexo muy utilizado, que se reconoce en los modelos de la OCDE. Éste nexo atiende a criterios subjetivos, como el deseo de residir permanentemente en un país, frente a los criterios fácticos que definen normalmente la residencia, como residir más de 183 días en el territorio español. Si bien, cabe señalar que en numerosas ocasiones se ha integrado al domicilio en el concepto de residencia habitual.

Por último, en el criterio personal, el nexo de la nacionalidad, que atiende a razones de política de cada Estado y es más estable, pero complicado desde el punto de vista de la gestión recaudatoria, pues puede existir un vínculo real muy débil con el país del que se es nacional. Este punto de conexión ha sido utilizado especialmente por EEUU, con su jurisprudencia del caso “Cook v.Tait” de 1924 que justifica el gravamen en la teoría del beneficio de ser nacional estadounidense. Este beneficio se entendía que tenía efectos más allá de las fronteras, esencialmente teniendo en cuenta la protección. Este criterio está en crisis y se deja de lado por criterios de conexión económica, pero todavía se utiliza por la OCDE como punto complementario²⁵ o como criterio de no discriminación.

Respecto a los puntos de conexión reales podemos encontrar el lugar del pago y el de la obtención de renta, nexos indirectos que suponen que el origen de los rendimientos se sitúa en el Estado del pagador o en el que se obtienen los productos que dan lugar a

²⁴ Por ejemplo, la LIRPF contempla que se considera residente en España a efectos de tributar a aquellos que cambien su residencia a un paraíso fiscal, durante ese periodo fiscal y los cuatro siguientes (art. 8.2 LIRPF).

²⁵ Es utilizado para resolver posibles conflictos de residencia. En España solo se utiliza en dos casos: el cambio de residencia de un nacional a un paraíso fiscal o en el caso de representantes del Estado en el extranjero. Mallada Fernández, C. (2014c). Op. Cit., pp. 43-44.

ingresos (es decir, el lugar de la producción, con el problema que deriva de la pluralidad de lugares de la producción por ciclos).

Otros nexos son establecimientos permanentes, lugares de trabajo, titularidad de bienes, etc. El punto de conexión real más importante, utilizado por el Modelo de la OCDE, es el de obtención de rendimientos por medio de establecimiento permanente. Esto se recoge en el art. 5 MC OCDE.

En resumen, el problema no es solo la falta de homogeneización de los puntos que cada Estado utiliza, sino cómo se definen tales puntos. Cada Estado se acoge a distintos criterios para definir los conceptos de residencia y establecimiento permanente, que son los puntos de conexión más utilizados y que recoge el Modelo de la OCDE. Por tanto, la descoordinación deriva de la falta de acuerdo en torno a tales conceptos y respecto a lo que se considera el origen de los rendimientos para determinar el Estado fuente.

b. Pluralidad de criterios de sujeción fiscal.

Este factor es el origen de la doble imposición en la mayoría de sus casos. Se debe a que los Estados imponen un sistema tributario omnicomprendido gravando la riqueza con una combinación de criterios objetivos o reales para los no residentes y subjetivos para los residentes, asegurando así una mayor capacidad recaudatoria, pues se grava toda riqueza que tenga alguna conexión con el territorio. Sin embargo, se generan graves problemas de sobrecarga fiscal sobre un mismo hecho imponible.

Es decir, el mayor problema que vamos a encontrar no es la diferencia de la extensión de unos mismos puntos de conexión (problema cuantitativo), sino la utilización de varios criterios de vinculación en relación a un mismo hecho imponible (problema cualitativo).

Otra clasificación interesante para explicar los conflictos positivos de doble imposición es la basada en los tipos de puntos de conexión que vinculan al mismo sujeto por dos o más Estados. Así, es posible encontrarse con tres escenarios de solapamiento tributario²⁶:

- ‘Sujeción fiscal integral concurrente’, son situaciones de doble imposición que se dan cuando dos o más Estados vinculan a un mismo sujeto por medio de puntos de conexión personales. Es decir, se dan casos en que dos o más soberanías fiscales consideran residente al mismo contribuyente, o casos de doble nacionalidad. Al darse una concurrencia de nexos personales, los Estados van a gravar por la renta mundial, por lo que se habla de sujeción ilimitada de tributación o ‘dual residence’. Esta situación de doble imposición es, por razones obvias, la más grave. Los CDI vienen a solucionar este solapamiento estableciendo otros criterios para determinar el sujeto activo de la relación tributaria. En el caso de las personas físicas se acudiría al lugar donde el individuo tenga su vivienda permanente, mientras que para las personas jurídicas, se tiene en cuenta la sede de dirección efectiva.
- Situaciones donde se utilizan criterios de sujeción distintos. Un Estado vincula por la renta mundial (sujeción ilimitada) y otro por las rentas obtenidas en su territorio (sujeción limitada). Este caso se puede solucionar de dos formas; mediante la renuncia de un Estado al gravamen, o por medio de una tributación compartida.
- ‘Sujeción fiscal parcial concurrente’, se da ante situaciones de doble vinculación por criterios reales o territoriales, es decir que no gravan la totalidad de las rentas, sino que se entiende que una renta tiene origen o

²⁶ García Díez, C. (2014a). Op. Cit., pp. 211-213 y Serrano Antón, F (2013). Op. Cit., p. 273.

conexión con varios Estados a la vez. Por ejemplo, se podría dar con el punto de conexión del lugar de la producción, en los procesos productivos con cadenas de abastecimiento o suministro internacionales, donde las empresas fabrican por piezas participando distintos países en la producción del bien final. Si se gravan los beneficios de una empresa con esta producción, podría enfrentarse a varias Administraciones públicas que le reclaman el pago de impuestos en atención a estos nexos territoriales. Este caso no se contempla por el MC OCDE, para su solución habría que acudir al procedimiento amistoso.

Con todo, hay que observar que la doble imposición es un problema que se debe a la amplitud u omnipresencia a la que tienden las soberanías, que gravan rendimientos con combinaciones de principios (personales y territoriales, renta mundial y fuente) aunque exista una vinculación muy débil o difícilmente sostenible con su territorio.

En el caso de España, la vinculación se establece utilizando el nexo de la residencia para gravar la renta mundial y en combinación con otros puntos de conexión territoriales para gravar las rentas obtenidas en el país. El art. 11 LGT contempla ambos criterios, siendo el nexo de residencia preferente para tributos personales y el de territorialidad para el resto. Si bien, tales criterios solo se aplican si no se contempla nada en las leyes que regulan cada tributo.

2.3 Principios de los Convenios de Doble Imposición

Previamente se han expuesto los principios que rigen de cara a la elección de los puntos de conexión. En el presente epígrafe, el objetivo es analizar los principios determinantes de los CDI más relevantes. Por lo tanto, no se trata ya de examinar las relaciones tributarias que son fundamento de la doble imposición, sino ver cómo se han de relacionar las soberanías fiscales entre sí con el fin de solucionar el problema que se viene analizando.

En primer lugar, y sin que el orden de exposición que sigue suponga preeminencia de unos principios sobre otros, se debe respetar el principio de no discriminación fiscal. Este principio se contempla tanto a nivel internacional (art. 24 MC OCDE), comunitario (art. 12 del Tratado de la Comunidad Europea), como nacional. España contempla este principio en todos los CDI en que es parte mediante la inclusión de la siguiente cláusula: “Los nacionales de un Estado contratante no serán sometidos en el otro Estado contratante a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no 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, en particular con respecto a la residencia”²⁷.

Este principio tiene varias implicaciones para los Estados, ya que estos van a tener que garantizar un trato igualitario para: los residentes fiscales, con independencia de su nacionalidad; los establecimientos permanentes, en igualdad con las empresas residentes que realicen las mismas actividades; y todas las empresas, con independencia de sus accionistas.

En segundo lugar, destaca el principio de procedimiento amistoso contemplado en el art. 25 MC OCDE, el cual es, con frecuencia, objeto de exhaustivos estudios en el ámbito tributario internacional. Este principio está íntimamente relacionado con el principio de interpretación de los CDI conforme a sus propias reglas y lo que resulte del acuerdo entre las partes.

Los CDI, como cualquier otro Tratado internacional, se deben interpretar de acuerdo a las reglas de la Convención de Viena de 1969 (CV 1969). La especialidad en este caso es que los propios CDI contemplan normas interpretativas con el fin de evitar la interpretación unilateral de los Estados. Esto supone una limitación recíproca de las

²⁷ Extraído de Mallada Fernández, C. (2014b): “Fuentes y principios del Derecho Internacional Tributario”, en *Fundamentos del Derecho Internacional Tributario*. CEF, Madrid, p. 27.

soberanías fiscales para evitar los conflictos²⁸. Siguiendo a Chico de la Cámara (2013)²⁹, una interpretación unilateral de un Convenio o acuerdo internacional supondría la negación de la justicia tributaria en este plano, pues no se llegaría a eliminar la doble imposición, primando los intereses recaudatorios de cada Estado.

Los conflictos interpretativos son una fuente importante de problemas en el ámbito tributario internacional. Si bien, no suelen darse si ambos Estados son parte del MC OCDE, pues este modelo contempla comentarios a su articulado donde establece una interpretación que sirve de guía a las soberanías. Sin embargo, cuando alguno de los Estados no es parte del Modelo, sí pueden surgir conflictos en la aplicación de las normas tributarias de varios Estados. Por ello, se ha destacado por la misma OCDE la necesidad de considerar los comentarios del MC OCDE como un instrumento general de interpretación para toda controversia internacional, aunque se trate de un Estado que no sea parte. Así, los comentarios adquieren un valor jurídico interpretativo para cualquier acuerdo en la materia que se viene estudiando³⁰.

Respecto a los problemas interpretativos o de aplicación de los CDI, Ribes Ribes (2003)³¹ encuentra en el art. 25 MC OCDE tres vías jurídicas distintas para su solución. Estos cauces son el procedimiento amistoso que comprendería los dos primeros apartados del precepto; el procedimiento de consulta para casos en que existan dudas interpretativas, en el primer inciso del tercer apartado; y el procedimiento de consulta para casos de lagunas de los Convenios, en su segundo inciso. Estos métodos se caracterizan por su flexibilidad, pues constituyen varios cauces abiertos a las soberanías que pueden definir su contenido y forma, sin que se contemplen formalidades estrictas al respecto por los CDI.

²⁸ Blumenstein citado por Ribes Ribes, A. (2003): *Convenios para evitar la doble imposición internacional: interpretación, procedimiento amistoso y arbitraje*. EDERSA, p. 26.

²⁹ Chico de la Cámara, P. (2013): “Interpretación y calificación de los convenios de doble imposición internacional”, en Serrano Antón, F. (6ª ed.), *Fiscalidad internacional*, CEF, p. 309.

³⁰ Chico de la Cámara, P. (2013). Op. Cit., p. 312.

³¹ Ribes Ribes, A. (2003). Op. Cit., p. 374.

El procedimiento amistoso constituye el principal medio de resolución de los problemas que surgen entre las Administraciones tributarias ante una yuxtaposición de las mismas que, en principio, no se contempla o resuelve por un CDI. Es un mecanismo extrajudicial, se lleva a cabo ante órganos estatales, en el caso de España se ha adjudicado tal papel a la Dirección General de Tributos. Si bien, este procedimiento no excluye la posibilidad de acudir finalmente a recursos jurisdiccionales³².

El procedimiento se debe iniciar por el particular afectado ante las medidas de varias soberanías, con una solicitud dirigida al órgano competente del Estado en que es residente o nacional. El fin es que tal autoridad llegue a un acuerdo amistoso con el otro Estado parte para solventar la yuxtaposición de sus soberanías.

Ribes Ribes (2003)³³ destaca la necesidad de revisar este método y de incentivar el uso de otros nuevos ante las insuficiencias del mismo. Entre sus críticas destaca la falta de exigencia para llegar a un acuerdo (solo se reivindica su intento) y la ausencia de garantías, si se llegase a tal acuerdo, para su ejecución.

Respecto a las propuestas que se realizan para sustituir o complementar al procedimiento amistoso destacan la creación de un Tribunal Fiscal Internacional para los particulares, y de un Comité de Expertos independientes para la resolución de dudas interpretativas y consultas, de cara a la aplicación de los CDI por parte de los Estados. Por último, se destacan las ventajas que podría tener el arbitraje como recurso subsidiario.

Este último cauce ha ganado peso recientemente con la aprobación de una propuesta de Directiva de la UE, que tiene como fin el establecimiento del arbitraje como medio de resolución subsidiario de los conflictos de doble imposición entre los Estados

³² Mallada Fernández, C. (2014a): “Asistencia administrativa entre Estados. Resolución de conflictos fiscales internacionales. Procedimiento amistoso y arbitraje”, en *Fundamentos del Derecho Internacional Tributario*. CEF, Madrid, p. 262.

³³ Ribes Ribes, A. (2003). Op. Cit., pp. 433-441.

miembros. Anteriormente, se venía contemplando por varios Estados en Tratados bilaterales mediante la incorporación de una cláusula arbitral, pero sin disponer de fuerza vinculante. Con el nuevo compromiso de la UE, el arbitraje se convertirá en un cauce obligatorio y vinculante, en el que se contemplan las garantías de imparcialidad e independencia de los árbitros y se asegura su efectividad por medio de la fijación de plazos para alcanzar una solución³⁴.

En tercer lugar, existen dos principios estrechamente relacionados, el principio de intercambio de información y el de asistencia administrativa internacional. El primero está contemplado en el art. 26 del MC OCDE. Este precepto reza que “las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán la información previsiblemente pertinente para aplicar lo dispuesto en el presente convenio o para administrar y exigir lo dispuesto en la legislación nacional de los Estados contratantes relativa a los impuestos de toda clase y naturaleza percibidos por los Estados contratantes, sus subdivisiones o entidades locales en la medida en que la imposición prevista en el mismo no sea contraria al convenio”. Para poder cumplir este principio de intercambio de información, se contempla en el siguiente artículo, la asistencia mutua. El art. 27 MC OCDE establece que las autoridades competentes podrán decidir libremente el mejor método para este fin. La tendencia es la interpretación conjunta de los CDI para evitar conflictos derivados de interpretaciones unilaterales. Es decir, estos principios también están vinculados con el principio de interpretación, y de nuevo se puede apreciar la falta de precisión y exigencia formal con la que el MC OCDE recoge los instrumentos para la resolución de problemas no contemplados directamente en los CDI.

³⁴ Sanz Clavijo, A. (2017). El Consejo ECOFIN aprueba la propuesta de Directiva sobre mecanismos de resolución de disputas generadoras de doble imposición. Universidad de Cádiz. Disponible en: <http://catedras.uca.es/eu-tax-law-jean-monnet/noticias/el-consejo-ecofin-aprueba-la-propuesta-de-directiva-sobre-mecanismos-de-resolucion-de-disputas-generadoras-de-doble-imposicion> [consulta: 09/06/2017].

Estos principios cobran especial relevancia respecto a la recaudación de impuestos a los no residentes. Por ejemplo, el sistema de gravamen en el Estado fuente supone mayores obstáculos para las Administraciones tributarias a la hora de exigir el tributo. Por ello es necesario llegar a acuerdos internacionales, para que las soberanías se ayuden entre sí en el control y cobro de estos impuestos. Estos acuerdos internacionales que concretan el principio de asistencia pueden hacer referencia a un solo impuesto o a varios. Los más importantes se suelen materializar en Convenios bilaterales de interpretación y de asistencia mutua en el cobro, así como en tratados y otros instrumentos multilaterales para la asistencia administrativa³⁵. Asimismo, la UE contempla múltiples Directivas para la asistencia en materia tributaria en relación a diversos impuestos.

En cuanto a la materialización del principio de intercambio de información, siguiendo a Mallada Fernández (2014)³⁶, el MC OCDE recoge cinco métodos: 1) bajo solicitud, sobre los datos que se soliciten; 2) automático, mediante el envío sistemático de información; 3) espontáneo o de transmisión de información descubierta durante la revisión de la situación de un contribuyente; 4) auditoría fiscal simultánea, con el suministro de información obtenida en un análisis colaborativo de ambas partes; y 5) auditoría fiscal en el extranjero, que consiste en la presencia de representantes de una Administración en otra.

En cuarto lugar, el art. 19.1 del MC OCDE contempla el principio de cortesía y reciprocidad. Este principio se suele establecer también en la legislación interna de cada Estado y sirve para conceder un trato de favor a los representantes diplomáticos de otras soberanías, facilitando recíprocamente la tributación en el país de nacionalidad. Se puede ver reflejado, asimismo, en el art. 28 MC OCDE.

³⁵ Mallada Fernández (2014) destaca como ejemplos el Convenio de asistencia administrativa mutua del Consejo de Europa y la OCDE en materia tributaria y la Convención nórdica sobre asistencia mutua administrativa en materia tributaria. Mallada Fernández (2014a). Op. Cit., p. 258.

³⁶ Ibid., pp. 266-267.

Por último, se pueden destacar otros principios generales que también tienen influencia en el ámbito de la fiscalidad internacional. Por ejemplo, el principio de buena fe y primacía de los Convenios, contemplados en el art. 31 de la CV 1969. Así como los principios de eficiencia o neutralidad y de equidad en la coordinación fiscal³⁷. Siguiendo a Rubio Guerrero (2016), de estos principios va a depender la elección de las soberanías sobre los métodos a utilizar para evitar la doble imposición, por lo que se deja el análisis de estos principios para el apartado dedicado a tales métodos.

2.4 Fuentes

Es difícil entender cualquier área del Derecho sin aludir a sus fuentes, pues son éstas las que originan las distintas normativas de cada ámbito legislativo, en este caso, del Derecho Tributario Internacional.

Presentado el problema social que se trata de solventar, a continuación se expone la normativa más influyente para hacerlo. Estamos, principalmente, ante normas internacionales que han ido surgiendo para adaptarse a la evolución social derivada de la globalización y la mayor interrelación de los Estados. Si bien, hay que destacar la importancia de las legislaciones nacionales, ya que son éstas las que delimitan el contenido y extensión de los tributos que se yuxtaponen.

Collado Yurita y Patón García (2016)³⁸ sostienen que no se puede hablar de un ordenamiento fiscal internacional en sí mismo, pues se trata más bien de normas internacionales que vienen a solucionar los efectos generados por las normas tributarias

³⁷ Principios destacados por Rubio Guerrero, J.J. (2016): “Los principios básicos de la fiscalidad internacional y la doble imposición internacional”, en Corral Guadaño, I. (4ª ed.), *Manual de Fiscalidad Internacional*, IEF, Madrid, p. 49.

³⁸ Collado Yurita, M.A. y Patón García, G. (2016): “Las fuentes del Derecho tributario internacional”, en Corral Guadaño, I. (4ª ed.), *Manual de Fiscalidad Internacional*, IEF, Madrid, p. 82.

nacionales. En el mismo sentido, Calderón Carrero (2013)³⁹ concluye que no se contemplan normas tributarias de reparto de potestades o para la fijación de impuestos internacionales, sino que en el Derecho Tributario Internacional se comprenden normas que solucionan los problemas internacionales una vez ya se han originado, manteniendo cada Estado la potestad para crear y delimitar sus propios impuestos.

Teniendo en mente que el Derecho no es estático, sino que se actualiza constantemente para adaptarse a la realidad que trata de regular, es importante complementar este apartado con el último análisis del presente trabajo, un breve estudio del futuro (incierto) del proyecto BEPS.

2.4.1 España – Derecho Nacional y Convenios Bilaterales y Multilaterales

En el caso de España hay que analizar, por un lado, la normativa nacional o doméstica y, por otro, los Convenios y Tratados Internacionales, que una vez se firman y ratifican pasan a formar parte del Derecho interno⁴⁰.

La normativa doméstica proviene principalmente del campo tributario y se aplica en todo el territorio español (a salvo de los territorios que se exceptúan en cada norma) en función de la extensión fijada en las normas de cada tributo.

Se debe destacar de nuevo que la vinculación de los sujetos pasivos a una soberanía fiscal deriva siempre de normas domésticas y son éstas las que ordenan las figuras tributarias, que pueden dar lugar (o no) a la doble imposición. Es ejemplificativo resaltar que hasta 1999, las propias leyes de IRPF e IS incluían previsiones sobre la sujeción de los residentes y de los no residentes, por lo que podían aplicarse a situaciones o sujetos que se

³⁹ Calderón Carrero, J. M. (2013). Op. Cit., p. 363.

⁴⁰ Esto es el carácter directo del art. 96 CE de las normas tributarias internacionales que se destaca por Collado Yurita, M.A. y Patón García, G. (2016). Op. Cit., p. 81.

encontraban fuera del territorio español, siendo la extensión de la ley mayor que el ámbito espacial de aplicación⁴¹.

La normativa nacional se aplicará siempre que no exista un conflicto con otras Administraciones tributarias o, si existiendo, no se contempla un CDI o acuerdo internacional para solventarlo. Asimismo, en el caso de que la normativa doméstica sea más favorable que el CDI o Tratado, se aplicará la primera⁴².

Respecto a la normativa internacional, se pueden encontrar CDI⁴³ y otros Tratados⁴⁴ y acuerdos bilaterales o multilaterales en los que España es parte. Como país miembro de la UE también tienen importancia las normas de esta institución, que se analizan más adelante.

Los CDI constituyen el instrumento más destacable del panorama internacional⁴⁵. Normalmente, son redactados siguiendo alguno de los modelos de convenio fiscal. Entre los mismos, los que mayor alcance e influencia tienen son los propuestos por la OCDE. Si bien, existen otros modelos que suelen ocuparse de asuntos más específicos. Asimismo, juegan un importante papel los acuerdos para el intercambio de información tributaria, que resultan clave en el cumplimiento de objetivos contra el fraude y la evasión fiscal.

Como se ha señalado previamente, las normas domésticas solo se aplican en defecto de normativa internacional, al ser jerárquicamente superior a las normas internas de fiscalidad. Así las cosas, si existe un CDI entre dos o más países, éste se debe respetar con

⁴¹ Esto deja de contemplarse con el surgimiento del IRNR.

⁴² Mallada Fernández, C. (2014b). Op. Cit., p. 15.

⁴³ Véase Anexo 2.

⁴⁴ Los CDI son también tratados internacionales en materia fiscal. Collado Yurita, M.A. y Patón García, G. (2016). Op. Cit., p. 85.

⁴⁵ Collado Yurita y Patón García (2016) hablan de los CDI como el instrumento que otorga uniformidad a la fiscalidad internacional. Ibid., p. 82.

prioridad ante sus respectivas normas internas. Esta superioridad jerárquica no solo se define en la Constitución española (arts. 94 y 96), sino también en el art. 7.1 b) de la LGT, en el art. 1.1 del Código Civil y en las leyes reguladoras de los impuestos, como en el art. 5 del IRPF o en el art. 3 del IS.

El problema surge porque esta supremacía de los Tratados no se contempla en todos los países y se va a dar lo que se conoce terminológicamente por los internacionalistas como ‘treaty override’⁴⁶. En otras palabras, la legislación interna de ciertos países sí va a poder derogar o modificar los CDI, incluso sirviendo como excusa para incumplir los mismos. Esto lleva en último término a restar seguridad jurídica y eficacia a esta fuente.

2.4.2 Derecho de la UE

Al formar parte de la Unión Europea, no se puede olvidar esta institución como fuente relevante de Derecho Tributario. De hecho, esta fuente está dotada de una gran importancia pues, a diferencia del resto de situaciones, en este caso sí se podría dar una cesión de la soberanía fiscal (aunque sea en parte) a un ente supranacional. Además, como destaca Falcón y Tella (1988), es el Derecho que va a operar en las relaciones intracomunitarias, teniendo escasa operatividad entre Estados miembros, el Derecho internacional convencional⁴⁷. En esta vertiente, muchos autores examinan las relaciones entre el Derecho de la UE y los CDI, analizando cómo influye el primero en el cumplimiento de los segundos o cómo lo hacen los segundos respecto a las libertades comunitarias. Se concluye por Collado Yurita y Patón García (2016) que se puede apreciar

⁴⁶ Mallada Fernández, C. (2014b). Op. Cit., pp.17-18.

⁴⁷ Falcón y Tella, R. (1988, p. 64) citado en Collado Yurita, M.A. y Patón García, G. (2016). Op. Cit., p. 81.

especialmente la influencia mutua y complementariedad de ambos, en su búsqueda compartida de eliminación de la doble imposición⁴⁸.

Falcón y Tella (2016) habla de Derecho fiscal europeo como las normas de los Estados miembros que se dirigen a la coordinación y limitación de sus poderes tributarios⁴⁹. En el Derecho de la Unión se pueden encontrar distintas fuentes normativas: Derecho originario (los Tratados constitutivos de la Unión Europea) y el Derecho derivado (Reglamentos, Decisiones y Directivas⁵⁰).

El Derecho originario se ha llegado a considerar como complementario de los CDI⁵¹. Las normas fiscales originarias más importantes se encuentran en los arts. 30 y ss. TFUE, respecto a las normas aduaneras y en tanto que sus arts. 110 a 113 TFUE recogen las disposiciones fiscales propiamente dichas⁵².

En cuanto al Derecho derivado, hay que señalar que los Estados miembros no han transferido la competencia tributaria a la Unión Europea, pero sí se da una política de armonización fiscal⁵³. El acercamiento de las legislaciones internas se ha conseguido especialmente en el ámbito de la imposición indirecta, basándose en el art. 113 TFUE⁵⁴. Y de forma más modesta en relación a la imposición directa, que al no estar recogida

⁴⁸ Collado Yurita, M.A. y Patón García, G. (2016). Op. Cit., p. 87.

⁴⁹ Falcón y Tella, R. (2016). Op. Cit., p. 109.

⁵⁰ Es conveniente señalar que el instrumento que realmente se utiliza en materia tributaria europea son las Directivas. Ibid., pp. 116 y 117.

⁵¹ Collado Yurita, M.A. y Patón García, G. (2016). Op. Cit., p. 87.

⁵² Falcón y Tella, R. (2016). Op. Cit., p. 111.

⁵³ Ibid., p. 111.

⁵⁴ “El Consejo, por unanimidad (...) adoptará las disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos, en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior y evitar las distorsiones de la competencia”.

expresamente, se fundamenta en el art. 115 TFUE⁵⁵. Estos intentos por armonizar las legislaciones tributarias se ven en gran parte obstaculizados, ya que, como se puede concluir tras la lectura de los preceptos citados, dependen de acuerdos unánimes entre los Estados miembros.

En el ámbito del acercamiento de las legislaciones, no hay que olvidar el trabajo del TJUE, que ha ayudado en gran medida a armonizar las legislaciones de los distintos Estados miembros por medio de su jurisprudencia, especialmente en su análisis de la compatibilidad de los CDI con las libertades fundamentales recogidas por el TFUE⁵⁶.

Las características más reseñables del Derecho de la UE son la primacía de sus normas sobre las normas internas de los Estados miembros y la eficacia directa de los Reglamentos. Estos principios de primacía y eficacia directa del Derecho comunitario hacen que los CDI que sean contrarios al Derecho comunitario no puedan ser aplicados. La primacía del Derecho de la UE fue ya apelada por el TJUE (entonces TJCE) en el Asunto Simmenthal en 1978, que dejaba claro la prioridad de estas normas frente a las estatales⁵⁷.

Respecto a la eficacia directa, se refiere en principio a los Reglamentos, mientras que el instrumento normativo utilizado en materia tributaria en la UE son las Directivas, que solo obligan a alcanzar un determinado resultado. Esto supone que se necesitan normas internas para dotar de efectividad a las prescripciones fiscales comunitarias. Sin

⁵⁵ Precepto que contempla la aproximación de legislaciones internas al exponer: “el Consejo adoptará, por unanimidad (...) directivas para la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros que incidan directamente en el establecimiento o funcionamiento del mercado interior”.

⁵⁶ En esta vertiente, es conveniente señalar que la mayoría de casos se plantean por el principio de no discriminación, el cual es más inflexible en el ámbito europeo que en los CDI. Herrera Molina, P. M. (2013): “Los convenios de doble imposición ante las libertades de la Unión Europea (análisis de la jurisprudencia del TJUE)”, en Serrano Antón, F. (6ª ed.), *Fiscalidad internacional*, CEF, p. 1523.

⁵⁷ Collado Yurita, M.A. y Patón García, G. (2016). Op. Cit., p. 80.

embargo, el TJUE ha extendido la eficacia directa a los mandatos recogidos en Directivas si no han sido respetados por los Estados o incluidos en sus normativas, arguyendo que en caso contrario no existiría un control ante el incumplimiento de los mismos y los particulares no podrían defenderse sin acudir directamente a la Directiva en cuestión⁵⁸. Así, se puede apreciar que la eficacia directa solo opera en sentido vertical, en beneficio de los particulares frente a las soberanías fiscales y respecto a normas precisas e incondicionales⁵⁹. No opera, en ningún caso, en sentido horizontal, ya que un particular no puede alegar el incumplimiento del Estado ante otro particular.

2.4.3 Otras fuentes: la jurisprudencia, los principios generales, la costumbre internacional y el soft law

Como se ha venido exponiendo, en el Derecho Tributario Internacional, los principios generales juegan un papel importante. El TJUE se ha pronunciado en diversas ocasiones sobre la compatibilidad de las normas convencionales en materia tributaria (los CDI, principalmente) en relación a las libertades comunitarias. Así, la jurisprudencia del TJUE⁶⁰ ha dado lugar a la consolidación de principios generales de Derecho Internacional, ofreciendo soluciones jurídicas para la UE en materia fiscal para los casos de lagunas normativas. Para ello, el Tribunal de Luxemburgo ha partido de valores fundamentales de los Estados miembros que se pudiesen entender como necesarios a nivel internacional⁶¹. Estos principios generales en materia tributaria ayudan en gran medida a armonizar las legislaciones nacionales.

⁵⁸ Sentencia Ursula Becker de 1982, citada por Falcón y Tella, R. (2016). Op. Cit., pp. 119-120.

⁵⁹ Esto se suele cumplir en materia tributaria pues las Directivas en este ámbito son muy detalladas y, aunque se remitan al Derecho interno para la modulación de ciertas normas, un Estado no va a poder beneficiarse del incumplimiento de una Directiva resguardándose en su capacidad para precisar ciertos conceptos, si ni siquiera ha contemplado los mismos. Falcón y Tella, R. (2016). Op. Cit., pp.120-121.

⁶⁰ Jurisprudencia que se considera por Herrera Molina (2013) como “fuente de armonización fiscal impropia”. Herrera Molina, P. M. (2013). Op. Cit., pp. 1519-1542.

⁶¹ Sacchetto (2002) citado por Collado Yurita, M.A. y Patón García, G. (2016). Op. Cit., p. 94.

Por otro lado, la costumbre internacional se contempla como fuente del Derecho internacional en el art. 38 del CV 1969. Su presencia en el ámbito internacional es más destacable que en ámbito interno de los Estados, donde opera el principio de legalidad en materia tributaria. Su importancia va más allá de su plasmación habitual en Tratados y otros acuerdos internacionales. Además, estos comportamientos suelen acabar reflejados en los principios tributarios generalmente aceptados por los Estados⁶².

En el ámbito internacional han de darse dos requisitos para poder hablar de derecho consuetudinario: el comportamiento reiterado de los Estados en materia tributaria, y la *opinio iuris* o convencimiento de que existe una norma internacional que obliga a tal comportamiento.

Llama la atención que la costumbre internacional no se recoja como fuente en el Derecho de la UE. Si bien, sí va a existir la costumbre como fuente del Derecho Tributario Internacional en este ámbito, pues la CV 1969 también vincula a esta institución y ha sido reconocido como tal por el TJUE en el caso *International Fruit Company* de 1972 y la *Sentencia Racke* de 1998⁶³.

Por último, hay que destacar la importancia que viene adquiriendo la figura del ‘soft law’ o ‘Derecho blando’ en el ámbito tributario internacional. Este Derecho blando se denomina como tal por su carencia de fuerza vinculante. Se trata de una fuente atípica, que se define por Collado Yurita y Patón García (2016) como “consideraciones comunes en relación a la actividad y al comportamiento en las relaciones internacionales, creadas por sujetos de Derecho Internacional y a las que se les presupone capacidad de producir algunos efectos jurídicos”⁶⁴.

⁶² Collado Yurita, M.A. y Patón García, G. (2016). Op. Cit., p. 84.

⁶³ Collado Yurita, M.A. y Patón García, G. (2016). Op. Cit., p. 84 y Mallada Fernández, C. (2014b). Op. Cit., p. 22.

⁶⁴ Collado Yurita, M.A. y Patón García, G. (2016). Op. Cit., p. 98.

En cuanto a los efectos jurídicos citados, ya se expresó que este derecho no es vinculante, pero va a tener la capacidad para generar bases conceptuales e interpretativas que representan las voluntades políticas de los Estados y que por ello, suelen ser seguidas por los mismos.

El soft law se ha caracterizado como fuente no tradicional por tener origen en Organizaciones Internacionales, en lugar de en Parlamentos u organismos con potestad legislativa⁶⁵. Los organismos más importantes en el ámbito tributario son la UE y el ECOFIN; la OCDE, con sus Comentarios al Modelo de CDI, así como con el Plan BEPS; la OMC, con sus técnicas de negociación comercial y fijación de unos principios mínimos; y la jurisprudencia del TJUE.

Este Derecho no está contemplado como fuente en el art. 38 del Estatuto del Tribunal Internacional de Justicia y, como se ha señalado, carece de eficacia directa y *erga omnes*. Sin embargo, tiene una importante fuerza moral, ya que supone una expectativa de cumplimiento poco desdeñable. Además, pueden llegar a ser verdaderas normas jurídicas al tomarse como elementos interpretativos por las Administraciones tributarias y los Tribunales de justicia.

Entre las críticas a este método, cada vez más utilizado, están su carencia de un proceso democrático para su aprobación, la ausencia de exigibilidad y sanciones ante su incumplimiento, y la inseguridad jurídica que genera al suponer verdaderos cambios en la interpretación y aplicación de los CDI.

⁶⁵ Por ello se conocen también como 'Backrules'. Ibid., p. 99.

2.5 Convenios para evitar la doble imposición. Especial referencia al Modelo OCDE

Como se ha señalado previamente, los Convenios constituyen el instrumento más importante para eliminar la doble imposición. Así, se definen por Calderón Carrero y Martín Jiménez (2016) como el medio que facilita la coordinación entre ordenamientos fiscales estatales, pero que trasciende de una mera conciliación, configurando “*un método convencional autónomo para eliminar la doble imposición*”⁶⁶.

Consisten, principalmente, en el reparto de la potestad tributaria para determinar qué Estado debe renunciar a la imposición, y con ello asumir la responsabilidad de mitigar las consecuencias de su gravamen yuxtapuesto al de otro Estado⁶⁷. Así, Collado Yurita y Patón García (2016) entienden los CDI como ‘instrumentos de política comercial’, en los que se plasman cesiones de potestad fiscal recíproca, con el fin de alcanzar la estabilidad en las relaciones económicas internacionales e incentivar las transacciones entre Estados⁶⁸.

En este apartado, se va a examinar el origen de los Convenios, así como alguno de los distintos modelos existentes y sus fines, destacando el modelo de la OCDE, por ser el más utilizado en las relaciones entre soberanías fiscales.

Los Convenios han ido evolucionando desde finales del siglo XIX, cuando los países empezaron a firmar acuerdos bilaterales en relación a ciertas rentas, como las de los representantes diplomáticos. El primer Convenio general se firmó en 1899, pero seguía

⁶⁶ Calderón Carrero, J. M. y Martín Jiménez, A. J. (2016): “Los Tratados internacionales. Los Convenios de doble imposición en el ordenamiento español: Naturaleza, efectos e interpretación”, en Carmona Fernández, N., *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, CISS, Wolters Kluwer, p. 41.

⁶⁷ Garde Garde, M. J. (2016): “Los convenios de doble imposición. Modelos, fines, estructura e interpretación”, en Corral Guadaño, I. (4ª ed.), *Manual de Fiscalidad Internacional*, IEF, Madrid, p. 260.

⁶⁸ Collado Yurita, M.A. y Patón García, G. (2016). Op. Cit., p. 86.

siendo bilateral (entre Austria y Prusia). Con el fin de simplificar este fenómeno y sistematizar las distintas medidas adoptadas por los países, se aprobó el primer modelo de Convenio por la Sociedad de Naciones en 1928⁶⁹.

Más adelante se aprobó el Modelo de México (1943), si bien encontró un apoyo escaso por representar principalmente a los países menos desarrollados. Por ello, pronto se aprobó el Modelo de Londres (1946), para albergar las ambiciones de los países desarrollados. Ninguno de estos modelos contó con unanimidad, pero ambos influyeron en cuanto a los principios tributarios internacionales. El punto de inflexión llegó en 1963 con el Modelo de la OCDE que incluía ya un anexo de comentarios al articulado para armonizar la interpretación de los Convenios y sus conceptos⁷⁰. Estos comentarios no son vinculantes, pueden ser objeto de inobservancia por medio de la inclusión de reservas y son la parte del MC OCDE que más ha cambiado desde 1963.

Hoy en día hay más de veinte modelos de Convenios, y sin pretensión de profundizar, dada la forzosamente limitada extensión de este trabajo, se exponen a continuación algunos de ellos, para seguir con un análisis más detallado del MC OCDE, que es el más utilizado.

Ribes Ribes (2003)⁷¹ destaca la importancia de los siguientes Convenios:

- Convenio Modelo del Grupo Andino de 1971, que tiene como enfoque las especialidades de los países en vías de desarrollo, dando prioridad al Estado de la fuente. En el mismo sentido, Serrano Antón (2013)⁷² también destaca

⁶⁹ Serrano Antón, F (2013). Op. Cit., pp. 281-287.

⁷⁰ García Prats, F. A. (2009): “Los modelos de convenio, sus principios rectores y su incidencia sobre los convenios de doble imposición”, *Crónica Tributaria*, núm. 133; Garde Garde, M. J. (2016). Op. Cit., pp. 260-261 y Serrano Antón, F (2013). Op. Cit., pp. 286-287.

⁷¹ Ribes Ribes, A. (2003). Op. Cit., pp. 201-230.

⁷² Serrano Antón, F (2013). Op. Cit., p. 289.

el Modelo de Convenio del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT) de 2010.

- Convenios Modelo de las NNUU de 1980 y 2001, desarrollado por un grupo de expertos (primero conocido como ECOSOC, y actualmente como Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Materia Tributaria), con el fin de evitar la elusión fiscal y mejorar las relaciones entre países desarrollados y países en vías de desarrollo, otorgando mayor importancia al Estado fuente en la imposición, frente al Estado de residencia. Una de sus novedades es la figura del arbitraje obligatorio vinculante, si falla el procedimiento amistoso en la resolución de conflictos entre soberanías fiscales⁷³.
- Modelo de Convenio de EEUU, en el que lo más reseñable es su uso del Derecho interno como solución subsidiaria para la interpretación, siempre primando el acuerdo de las partes, conocido como ‘Technical Explanation’, que consiste en un documento adicional que viene a interpretar y explicar detalladamente el contenido del Convenio.

Se podrían citar otros modelos, pero es indiscutible que el modelo por antonomasia es el de la OCDE, que contempla un reparto de la potestad tributaria entre el Estado de la fuente y el Estado de la residencia, para lo que parte del principio de reciprocidad y cooperación entre Estados. En este reparto se tiene en cuenta la conexión económica con cada territorio implicado, el desarrollo de los países, sus intereses, así como los objetivos de atracción de las inversiones⁷⁴.

⁷³Ibid., p. 286.

⁷⁴ Serrano Antón, F (2013). Op. Cit., p. 298.

En cuanto a su estructura⁷⁵, está dividido en dos partes, el articulado y los comentarios al mismo. En primer lugar, el MC OCDE establece su ámbito de aplicación en relación a las personas (art. 1) y a los impuestos (art. 2) que comprende. Así, se aplica a residentes de cualquier Estado implicado y con relación a los impuestos sobre la renta y patrimonio. En cuanto a su aplicación, también hay que mencionar la parte final del articulado, arts. 29 a 31, que contemplan la extensión territorial, vigencia y denuncia de los Convenios.

En segundo lugar, se recogen una serie de definiciones de los conceptos más importantes y los puntos de conexión más utilizados, como lo son la residencia (art.4) y el establecimiento permanente (art 5). Tras esto, comienza ya el reparto de la potestad tributaria en relación a la imposición de rentas (capítulo III, arts. 6 a 21) y del patrimonio (capítulo IV, art. 22). En este punto, es de gran importancia determinar qué tipo de rendimiento ha obtenido el sujeto pasivo para saber la cláusula sustantiva aplicable. Serrano Antón (2013) explica que esta tarea no es siempre fácil, en ciertas situaciones se va a poder considerar una renta dentro de distintos conceptos. Por ejemplo, los cánones se pueden considerar beneficios empresariales, canon o regalías, ganancias patrimoniales o rentas de la actividad profesional⁷⁶.

En tercer lugar, se exponen los métodos para eliminar la doble imposición en el art. 23A y 23B, y como complemento de estas medidas se contemplan los principios de los arts. 24 a 27 (no discriminación, procedimiento amistoso, intercambio de información y asistencia en la recaudación), que se han analizado anteriormente.

Lo que recoge el MC OCDE en su articulado sirve como guía para los países en las negociaciones, pero, al igual que sus comentarios, no es en ningún caso vinculante. Los Estados pueden contemplar variaciones al Modelo con el fin de adaptarlo a sus

⁷⁵ Garde Garde, M. J. (2016). Op. Cit., pp. 262-285.

⁷⁶ Serrano Antón, F (2013). Op. Cit., p. 301.

circunstancias, así como reservas (para mostrar desacuerdo en algún punto respecto al Modelo) y observaciones (para fijar una interpretación distinta).

En cuanto a sus comentarios, parte esta que diferencia a este Modelo de otros, se trata de explicaciones al articulado que, aunque no sean vinculantes, también suelen seguirse por los países en las negociaciones con el fin de llegar a una interpretación común. Esto, junto a la definición de conceptos jurídicos en el propio Convenio, ayuda a armonizar las legislaciones internas. Si bien, en lo no contemplado, el MC OCDE se remite a las legislaciones nacionales, lo que conlleva no pocos problemas por la oportunidad que esto otorga a los Estados para llevar a cabo interpretaciones unilaterales⁷⁷.

En general, todos los Convenios tienen como objetivo eliminar la doble imposición, así como la prevención de la evasión fiscal⁷⁸. En todas las negociaciones se destaca la necesidad de mitigar las consecuencias negativas de la doble imposición para no frenar el flujo de capitales e incentivar el comercio internacional. Si bien, no suelen contemplarse medidas para la eliminación de la doble imposición económica (aquella sobre sujetos pasivos distintos, pero que afecta a la misma manifestación de riqueza), a pesar de que también supone una traba a las inversiones internacionales. Serrano Antón (2013) destaca que el MC OCDE sí integra en su articulado algunas previsiones para mitigar sus efectos, como sería en su art. 10 la reducción de los tipos de retención en relación a los dividendos⁷⁹.

⁷⁷ Ribes Ribes, A. (2003). Op. Cit., p. 196.

⁷⁸Carmona Fernández, N. (2016): “Ámbito de aplicación de los Convenios de doble imposición”, en Carmona Fernández, N., *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, CISS, Wolters Kluwer, p. 112.

⁷⁹ Serrano Antón, F (2013). Op. Cit., p. 295

En cuanto al objetivo de evitar la elusión fiscal, se suele llevar a cabo por medio del intercambio de información y la cooperación entre países. Estos han adquirido una importancia tal, que ahora se consideran fines de los Convenios en sí mismos⁸⁰.

Siguiendo a Serrano Antón (2013)⁸¹, los fines de los Convenios son distintos para los sujetos pasivos, cuyo interés descansa, principalmente, en las exigencias de la justicia tributaria de no ser gravados dos veces por el mismo concepto tributario, dejando en un plano secundario la evasión fiscal. Si bien, esto puede ser cierto si estamos ante personas jurídicas, que tratan de reducir sus costes fiscales buscando lagunas en los textos fiscales internacionales; pero es discutible en el caso de personas físicas. La corrupción ha despertado en muchos la preocupación por el funcionamiento del Estado del bienestar y de las Administraciones tributarias, así como un sentimiento de desigualdad entre aquellos con recursos para evadir impuestos (que suelen coincidir con capacidades económicas elevadas) y aquellos que cumplen con sus obligaciones tributarias. Así, se podría pensar que algunas medidas anti elusivas han venido impuestas por el descontento de los ciudadanos, más que por el objetivo de recaudar de los países⁸².

Con todo, la principal ventaja de los Convenios frente a la normativa unilateral es la seguridad jurídica que conceden en las relaciones internacionales. Seguridad que beneficia tanto a las Administraciones tributarias como a los sujetos pasivos, pues favorecen las inversiones, al ser posible conocer las consecuencias que se van a derivar de las decisiones económicas internacionales antes de llevarlas a cabo.

⁸⁰Ibid., p. 297.

⁸¹Ibid., pp. 277-278.

⁸² Ferreras Gutiérrez, J. y Serrano Palacio, C. (2016): “Proyecto BEPS”, en Corral Guadaño, I. (4ª ed.), *Manual de Fiscalidad Internacional*, IEF, Madrid, p. 371.

3. MÉTODOS DE ELIMINACIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN EN LOS CONVENIOS INTERNACIONALES

Como se ha tratado de mostrar, la doble imposición es un problema de gran importancia; vulnera los principios de igualdad, capacidad económica y neutralidad fiscal, obstaculizando el comercio internacional y creando distorsiones económicas, que ponen en entredicho la existencia de justicia fiscal en el sistema tributario⁸³.

Menéndez Moreno (2015)⁸⁴ pone de relieve la importancia del principio de capacidad económica del art. 33 CE, el cual supone un límite al poder tributario, por el que no se puede aceptar la existencia de tributos confiscatorios que graven una capacidad ficticia. Calderón Carrero (1997, 2013)⁸⁵ relaciona además este principio con los principios de igualdad y no discriminación para introducir el concepto más amplio de justicia impositiva.

Para evitar la doble imposición, los CDI vienen a repartir la potestad tributaria entre los Estados firmantes. Así, hay que distinguir en primer lugar entre tributación exclusiva y compartida. La tributación exclusiva va a solucionar directamente el problema de la doble imposición porque va a suponer que un solo Estado ostente la capacidad impositiva para gravar una renta o patrimonio. Por su parte, la tributación compartida no implica una cesión total de potestades, sino una simple limitación de las mismas, por medio del compromiso de eliminar los efectos de la doble imposición, conservando ambas partes su soberanía fiscal⁸⁶.

⁸³ Calderón Carrero, J. M. (2013). Op. Cit., p. 361.

⁸⁴ Menéndez Moreno, A. (2015). Op. Cit., pp. 76-78.

⁸⁵ Calderón Carrero, J. M. (1997). Op. Cit., p. 65 y Calderón Carrero, J. M. (2013). Op. Cit., p. 361.

⁸⁶ Garde Garde, M. J. (2016). Op. Cit., p. 260.

Así las cosas, es necesario contar con métodos que eliminen los efectos negativos de la doble imposición, pues de otro modo, se darían consecuencias que pondrían en duda la justicia impositiva. Estos métodos para evitar la doble imposición conllevan un consenso entre países para reconocer un derecho prioritario de imposición tributaria a favor de una soberanía fiscal implicada, con la correlativa obligación de eliminar el gravamen por el resto⁸⁷.

Estos métodos pueden ser variados. En primer lugar, se pueden dividir en métodos unilaterales y concertados⁸⁸. Como se puede intuir, los unilaterales derivan de normas internas de los Estados, mientras que los concertados surgen de la coordinación entre poderes tributarios. Coordinación necesaria ante la insuficiencia de eficacia de los métodos unilaterales. Además, hay una serie de beneficios que los métodos convencionales poseen, como son: la recíproca autolimitación de los poderes tributarios; la fijación de unos mismos principios, destacando los principios de consenso y reciprocidad; la existencia de intereses económicos delimitados; la asistencia mutua y el intercambio de información; la flexibilidad de los distintos métodos, que hace que puedan servir como instrumento para la distribución de la riqueza internacional; el favorecimiento del flujo de capitales y la seguridad jurídica para las relaciones entre países.

Este trabajo se va a centrar en los métodos concertados, pues son los que se van a utilizar por los CDI. Se debe recordar que los CDI son solo un tipo de instrumentos, entre otros, que sirven para plasmar estos métodos. Si bien, dada la importancia de los mismos, en el presente apartado se van a exponer los métodos que se utilizan por los CDI.

El MC OCDE, contempla en sus arts. 23 A y 23 B los métodos de exención e imputación, que son los más importantes. En cuanto al método de exención, el art. 23 A,

⁸⁷ Avi Yonah (2009) citado por Calderón Carrero, J. M. (2013). Op. Cit., p. 95.

⁸⁸ Calderón Carrero, J. M. (2016): “Métodos para eliminar la doble imposición”, en Carmona Fernández, N., *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, CISS, Wolters Kluwer, p. 661; Calderón Carrero, J. M. (1997). Op. Cit., p. 121 y Serrano Antón, F. (2013). Op. Cit., p. 276.

en su primer inciso, reza: “cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que, de acuerdo con lo dispuesto en el presente Convenio, pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante, el Estado mencionado en primer lugar dejará exentas tales rentas o elementos patrimoniales, sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados 2 y 3”.

Este método muestra una clara preferencia por el gravamen en el Estado fuente o territorio origen de las rentas, siendo el Estado de residencia el que debe renunciar a la recaudación⁸⁹. Esto es así a excepción de que la potestad tributaria se haya atribuido al Estado de residencia, de acuerdo a las reglas específicas para cada situación recogidas en los Capítulos III y IV del MC OCDE, imposición de las rentas y del patrimonio⁹⁰.

Hay que observar que el precepto opta en su formulación por la doble imposición virtual, siendo suficiente que el Estado fuente *pueda* gravar al sujeto pasivo, sin ser necesaria una exacción efectiva. Si bien, algunos Estados vienen interpretando que existe una doble imposición en los casos en que el impuesto quede exento en el Estado fuente y por ello, a éste se le va a considerar no competente, siendo el Estado de residencia el que tiene la potestad tributaria en los casos de conflicto negativo.

Otro problema de la doble imposición virtual es que va en contra del principio de igualdad en aquellos impuestos en que se contemplen tipos progresivos. El resto de residentes con rentas nacionales tendrá una carga tributaria mayor que aquellos que obtengan parte de sus rentas en el extranjero y éstas estén exentas. Para solucionar este inconveniente, se permite utilizar el método de exención con progresividad contemplado en el tercer apartado del art. 23 A, que reza: “cuando, de conformidad con cualquier disposición del Convenio, las rentas obtenidas por un residente de un Estado contratante, o

⁸⁹ García Díez, C. (2014b): “Métodos para evitar la doble imposición internacional en el MC OCDE”, en *Fundamentos del Derecho Internacional Tributario*. CEF, Madrid, p. 234.

⁹⁰ Estas reglas son de gran importancia para profundizar en el estudio de los CDI, pero dada la forzosamente limitada extensión de este trabajo, no se podrán incluir en el presente análisis.

el patrimonio que posea, estén exentos de impuestos en ese Estado, dicho Estado podrá, sin embargo, tener en cuenta las rentas o el patrimonio exentos a efectos de calcular el importe del impuesto sobre el resto de las rentas o el patrimonio de dicho residente”.

Es decir, este método supone que aunque las rentas estén exentas en el Estado de residencia, sí se podrán tener en consideración de cara al cálculo de la capacidad económica del sujeto pasivo para exigir así un tipo de gravamen adecuado a su riqueza. Se tiene en cuenta la renta para determinar el tipo impositivo que corresponde al sujeto pasivo según su riqueza total, pero la renta obtenida en el extranjero está exenta y no se incluye en la base imponible para el cálculo de la cuota tributaria.

En cuanto al método de imputación (también conocido como método de crédito fiscal), el art. 23 B MC OCDE lo describe como la situación en la que un sujeto residente de un Estado obtiene rentas gravadas (o que puedan gravarse) en otro, y por ello el Estado de residencia asume la deducción del importe pagado.

En este caso, el Estado de residencia no va a renunciar a la imposición⁹¹, pero permite la deducción del impuesto pagado en el Estado de la fuente. Por tanto, sigue respetándose el principio de prioridad del Estado de la fuente⁹².

Este método tiene como problema que no solo implica la pérdida de recaudación para el Estado de residencia, sino que también puede suponer un gasto para tal soberanía, ya que si de los tributos pagados en otros Estados resulta una cantidad mayor que la cuota tributaria a ingresar en el Estado de residencia, éste, siguiendo el método de imputación,

⁹¹ No se pierde la soberanía fiscal para reconocer la misma a otro Estado, sino que se otorga una deducción como método de evitar las consecuencias de la doble imposición. Además, en la mayoría de los casos (no aplicando el método integral) no implica la pérdida recaudatoria respecto a las rentas nacionales, pues siempre se tiene en cuenta en la base imponible, solo va a suponer un crédito fiscal para la cuota imponible resultante. Calderón Carrero, J. M. (2013). Op. Cit., p. 402.

⁹²García Díez, C. (2014b). Op. Cit., p. 242.

debe devolver al sujeto pasivo la mayor carga fiscal soportada como consecuencia de la normativa tributaria de otros Estados. Así las cosas, frente a este método de imputación integral, se puede utilizar el método de imputación limitado (que además se considera como método de imputación ordinario). Con éste, en ningún caso va a darse lugar a una devolución en el Estado de residencia, como se contempla en el último inciso del primer apartado del art. 23 B MC OCDE: “dicha deducción no podrá, sin embargo, exceder de la parte del impuesto sobre la renta o sobre el patrimonio, calculado antes de la deducción, correspondiente, según el caso, a las rentas o el patrimonio que pueden someterse a imposición en ese otro Estado”. Así pues, siguiendo a Calderón Carrero (2010), “el Estado de residencia tan solo está obligado a reparar los efectos de este fenómeno en la medida en que él mismo contribuye a originarlo solapando su gravamen al del otro país”⁹³.

El método de imputación no contempla la doble imposición virtual, se aplica cuando existe potestad tributaria compartida y se da un pago efectivo del impuesto en uno de los Estados para que el otro aplique la exención⁹⁴ (el precepto deja claro que se deduce el impuesto *pagado*, por lo que si no se da tal pago, no se llevará a cabo la deducción). Esto, como se señaló al examinar los elementos de la doble imposición, perjudica los incentivos a la inversión a través de bonificaciones o exenciones en los Estados fuente. Con el fin de paliar esta traba a la atracción de inversiones, se pueden introducir en los CDI las siguientes cláusulas⁹⁵:

- Tax sparing credit o imputación del impuesto ahorrado: se permite por el Estado de residencia la deducción del impuesto que hubiera correspondido en el Estado de la fuente de no haberse dado incentivos o deducciones.
- Matching credit o imputación equivalente: se otorga una deducción por el Estado de residencia de un porcentaje mayor al que haya aplicado el Estado fuente, es decir, el sujeto pasivo recibe un crédito fiscal superior en el

⁹³ Calderón Carrero, J.M., (2010, p. 398) citado por García Díez, C. (2014b). Op. Cit., p. 244.

⁹⁴ Calderón Carrero, J. M. (2013). Op. Cit., pp. 404, 422 y 430.

⁹⁵ García Díez, C. (2014b). Op. Cit., pp. 249-250 y Serrano Antón, F (2013). Op. Cit., pp. 279-280.

Estado de residencia que la cantidad que haya podido desembolsar en el de fuente.

Dentro del método de imputación, se pueden encontrar distintas formas para el cálculo de la deducción de las rentas pagadas en los Estados fuente⁹⁶. En primer lugar, si solo se obtienen rentas de un Estado extranjero, se pueden utilizar las siguientes técnicas:

- Top slice method: se calculan las cuotas tributarias derivadas de la renta mundial del residente, así como la cuota tributaria de sus rentas nacionales, y se determina la deducción en atención a la diferencia entre ambas cantidades.
- Effective method: se calcula la cantidad que se va a deducir aplicando a la base liquidable del Estado fuente el tipo de gravamen propio del país de residencia. Este tipo de cálculo se utiliza especialmente para el IS.
- Prorrata method: el cálculo se realiza teniendo en cuenta la proporción de la renta que es de origen extranjero en la renta mundial del sujeto pasivo, y se deduce tal porcentaje de la cuota tributaria resultante en el Estado de residencia de acuerdo a su propia normativa tributaria. Este método se utiliza para el IRPF e IP.

En segundo lugar, de obtenerse por el sujeto pasivo rentas en distintos Estados fuente, se pueden encontrar los siguientes modos de cálculo:

- Límite global o over-all limitation: se deduce la diferencia entre el sumatorio de todos los impuestos pagados en el extranjero y la parte que corresponde de la cuota del tributo del Estado de residencia.
- Límite por países o per country limitation: la deducción se calcula país por país.

⁹⁶ García Díez, C. (2014b). Op. Cit., pp. 244-245.

- Límite por tipos de renta o limitation per items of income: se lleva a cabo un cálculo separado por categorías de renta.

Estos dos últimos métodos se pueden combinar.

Para distinguir el método de exención (art. 23 A MC OCDE) del método de imputación (art. 23 B MC OCDE), cabe señalar que el primero produce sus efectos sobre la base imponible, excluyendo de la misma, en el Estado de residencia, a las rentas extranjeras. Mientras que el método de imputación se relaciona con la cuota tributaria, a la que se deduce, por el Estado de residencia, el impuesto pagado en el Estado fuente⁹⁷.

Hay que precisar que estos métodos no se contemplan respecto a la doble imposición económica (en la que el sujeto pasivo es distinto pero se grava la misma manifestación de riqueza), sino que el MC OCDE solo se refiere a la doble imposición jurídica. Si bien, existe una tendencia de los Estados a la utilización de cláusulas para incluir la aplicación de estos métodos a los casos de doble imposición económica, con el fin de evitar la obstaculización del flujo de capitales.

Algunos autores destacan otros métodos no recogidos en el MC OCDE, como el método de deducción⁹⁸, por el que los impuestos pagados en el extranjero se consideran gastos deducibles de la base imponible. Es decir, no existe un crédito fiscal a deducir de la cuota tributaria, sino que se reduce directamente la base imponible, dando lugar como resultado a una minoración del gravamen más débil.

Como se señalaba al principio del presente apartado, la doble imposición afecta en gran medida a la libre competencia, el comercio internacional y la movilidad de factores productivos, obstaculizando las inversiones y los flujos de capital, resultando, por lo tanto,

⁹⁷ Calderón Carrero, J. M. (2013). Op. Cit., pp. 401-403.

⁹⁸ Rubio Guerrero, J. J. (2016). Op. Cit., p. 57.

una influencia negativa para el desarrollo de la economía mundial⁹⁹. Esto se debe relacionar con el principio de neutralidad fiscal, destacado por Rubio Guerrero (2016)¹⁰⁰. Este autor realiza un estudio de los métodos de eliminación de la doble imposición desde la óptica de los principios que considera vulnerados por el fenómeno fiscal que nos ocupa.

Desde la óptica de la neutralidad, parte de que la economía debería tender a óptimos de Pareto, si bien, no es sencillo saber cuándo se alcanza este punto si se tienen en cuenta todas las variables implicadas¹⁰¹. Es evidente que los impuestos sí son parte de las consideraciones de los sujetos a la hora de llevar a cabo inversiones y otras decisiones económicas. Por tanto, para alcanzar la eficiencia (el óptimo de Pareto), los impuestos deben influir lo menos posible, reduciendo los costes de oportunidad a una cuestión de factores productivos.

En este punto es conveniente señalar que nos encontramos con opiniones doctrinales distantes en torno a lo que se debe entender por neutralidad. Calderón Carrero (2013) entiende que no se debe influir en la inversión extranjera, ni siquiera para beneficiarla¹⁰². Así las cosas, el método de exención no es tan adecuado como el de imputación, ya que el primero puede suponer un flujo de capitales a países donde los tipos son más bajos y la presión fiscal es menor, al aplicarse una exención en la base imponible. Aunque es un método muy adecuado en cuanto a la neutralidad interna, pues asegura la igualdad de trato de todas las rentas. Mientras que el método de imputación garantiza una

⁹⁹ Calderón Carrero, J. M. (1997). Op. Cit., p. 86.

¹⁰⁰ Rubio Guerrero, J. J. (2016). Op. Cit., p. 49.

¹⁰¹ Para facilitar su comprensión, un óptimo de Pareto representa la imposibilidad de mejorar sin que suponga perjuicio alguno para algún sujeto. Por tanto, se interpreta que este es un punto de eficiencia en el que los recursos se van a emplear de la mejor forma posible para beneficio general. Sin embargo, esto no es sencillo, normalmente se tiende a jugar con variables concretas consideradas las más importantes, *ceteris paribus* (suponiendo que el resto no cambian), pero no se acomoda a la realidad, donde por ejemplo invertir en un país en lugar de otro no depende solo de los costes de los factores, sino que también se tendrán en cuenta cuestiones políticas y estratégicas.

¹⁰² Calderón Carrero, J. M. (2013). Op. Cit., pp. 394-395 y 443-444.

carga fiscal similar sin importar el origen de las rentas, por lo que no influye en las decisiones de inversión de los individuos.

Si bien, Rubio Guerrero (2016), en su análisis del principio de neutralidad por medio de óptimos de Pareto, concluye que para beneficiar la inversión en el extranjero habría que garantizar un crédito fiscal sin limitación (método de imposición integral), mientras que de cara a la importación habría que asegurar el trato igualitario de toda inversión, extranjera o nacional, utilizando un método de exención en el país de origen y aplicando el mismo régimen fiscal a toda inversión en el país fuente.

Además, como se indicó en el apartado de los principios, Rubio Guerrero (2016) destaca la importancia del principio de equidad de cara a la elección de los métodos para evitar la doble imposición. En este caso, hay que analizar la equidad entre personas (horizontal) y entre naciones (vertical). En la equidad horizontal, los tributos deben tener en cuenta la renta en sí y no sus orígenes o fuentes internas o externas, con lo que Rubio Guerrero (2016) recomienda el uso del crédito fiscal integral. En cuanto a la equidad vertical o entre países, se centra en el problema del reparto de potestad tributaria, debiendo estar siempre presente el principio de reciprocidad¹⁰³.

Como se señalaba al principio del apartado, el acuerdo para eliminar la doble imposición supone el reconocimiento de un derecho prioritario a favor de uno de los Estados que yuxtaponen su potestad tributaria. Así, el principio de capacidad nos llevaría a defender que sea el Estado de residencia el que grave por toda la riqueza mundial, pues solo así existe una panorámica ajustada a la realidad económica de cada sujeto pasivo. Si bien, el vínculo económico más estrecho con el territorio del Estado fuente justifica la prevalencia de su gravamen. Como se puede apreciar con el MC OCDE, existe cierto consenso en favor del Estado fuente. Además, esto simplifica la gestión de la recaudación

¹⁰³ Rubio Guerrero, J. J. (2016). Op. Cit., pp. 64-66.

por la cercanía al origen de la riqueza. Así las cosas, el Estado de residencia podrá someter a gravamen esas rentas siempre que no exista una norma o principio que limite su poder.

4. EL CONFLICTO NEGATIVO DE LA IMPOSICIÓN Y LA ELUSIÓN FISCAL. ESPECIAL REFERENCIA AL PROYECTO BEPS

Es importante, en un trabajo como el presente, contemplar la reciente evolución de la situación del Derecho Tributario Internacional. Este campo de conocimiento parece estar dando un giro de 180 grados, pasando de la preocupación por la doble imposición a la de la doble no imposición y la competencia fiscal perjudicial¹⁰⁴. Como se va a exponer, ambos conceptos no son sinónimos.

En primer lugar, y frente a los casos en los que existe un conflicto positivo, se puede dar la situación contraria, casos donde surja un conflicto negativo. Esto es, que por la heterogeneidad de las normas, ciertas manifestaciones de riqueza no conlleven ningún gravamen en los países con los que tengan conexión. La diferencia clave de la doble no imposición se encuentra en que tal falta de sujeción no es consecuencia de la intencionalidad de los Estados en dejarlo exento, sino que se debe, en la mayoría de las situaciones, a lagunas fiscales y al aprovechamiento de tales por empresas o individuos (normalmente de manera intencionada, aunque podría no serlo). Siguiendo a Borrás¹⁰⁵ se debe a que ‘el juego de los puntos de conexión fiscal’ nos lleva a que ninguna

¹⁰⁴ Almudi Cid, J. M. (2013): “El régimen antielusivo de transparencia fiscal internacional”, en Serrano Antón, F. (6ª ed.), *Fiscalidad internacional*, CEF, p. 1147 y Maldonado García-Verdugo, A. y Musilek Álvarez, A. (2016): “La competencia fiscal; las ayudas de Estado; los paraísos fiscales”, en Corral Guadaño, I. (4ª ed.), *Manual de Fiscalidad Internacional*, IEF, Madrid, pp. 141-142.

¹⁰⁵ Citado por Calderón Carrero, J. M. (1997). Op. Cit., p. 56.

Administración fiscal, potencialmente competente, entiende serlo y no exige, por tanto, tributo alguno.

Así las cosas, se viene interpretando que para evitar esta laguna legal, se debería recurrir a la analogía o interpretación teleológica de los sistemas fiscales y los Convenios, llevando a que se grave finalmente por un Estado u otro la capacidad económica, ya que la doble no imposición va en contra del fin de estos instrumentos normativos¹⁰⁶. Con este fin, se concluye por algunos autores, en estos casos el Estado de residencia no debe eliminar la doble imposición. Si bien, hay que destacar que no son pocas las voces en contra de esta extensión de las normas tributarias a supuestos no contemplados por las mismas. Al respecto, García Díez (2014), Falcón y Tella y Pulido Guerra (2013) destacan que “pese a la tentación de hacer justicia material (...) la exigencia del Estado de derecho y, en particular, el principio de seguridad jurídica, no permite aplicar el impuesto en caso de laguna, pues la analogía no está permitida en el ámbito tributario, ni en el plano interno ni en el internacional”¹⁰⁷.

Por otro lado, en relación a la competencia fiscal perjudicial, la crisis económica ha puesto de manifiesto la necesidad de fortalecer los sistemas recaudatorios de los países desarrollados y de evitar, a la vez, el juego de las empresas y personas con mayor capacidad económica de buscar territorios con menor presión fiscal (o inexistente) para fijar allí su residencia o establecimiento permanente, todo con el fin de pagar menos impuestos o no pagar ninguno. En este caso la gran diferencia respecto a la doble no imposición está en que, en estos casos, ciertas jurisdicciones sí tienen la intención de dejar exenta de gravamen la manifestación de riqueza de que se trate, para atraer inversiones extranjeras, utilizando la política fiscal como ventaja comparativa¹⁰⁸.

¹⁰⁶ Chico de la Cámara, P. (2013). Op. Cit., p. 333.

¹⁰⁷ Falcón y Tella y Pulido Guerra (2013, p. 116) citado por García Díez, C. (2014a). Op. Cit., p. 226.

¹⁰⁸ Maldonado García-Verdugo, A. y Musilek Álvarez, A. (2016). Op. Cit., p. 142.

Es conveniente, en este punto, diferenciar la evasión fiscal de la planificación fiscal internacional. Al hablar de competencia fiscal agresiva, se vienen asimilando ambos conceptos, si bien tampoco significan lo mismo. La evasión fiscal internacional se define por Ogea Ruiz (2013) como “la utilización por parte del sujeto pasivo de medios fraudulentos con la intención de evitar la realización del hecho generador de la obligación tributaria en un territorio de alta tributación, trasladando su localización a territorios de baja o nula carga impositiva”¹⁰⁹. Mientras que la planificación fiscal se integra por los supuestos en que dicha búsqueda es lícita, por medio de una elección entre distintas opciones de inversión económica.

Estos comportamientos fraudulentos son los que se vienen tratando de erradicar por la UE, así como por la OCDE desde los años 90. En la UE se cuenta con el Código de Conducta sobre fiscalidad empresarial. Mientras que la OCDE ha creado una serie de informes y listas de paraísos fiscales y territorios de competencia fiscal perjudicial. Ambas instituciones fijan criterios para identificar tales territorios y buscan evitar comportamientos como la imposición muy baja o nula, la falta de transparencia e intercambio de información y la ausencia de requisitos de actividad económica real y productiva en esos territorios¹¹⁰.

Asimismo, la legislación española recoge en el Real Decreto 1080/1991 por el que se determinan los países o territorios a que se refieren los artículos 2, apartado 3, número 4, de la Ley 17/1991, de 27 de mayo, de medidas fiscales urgentes, y 62 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991, una lista de paraísos fiscales, estableciendo que dejarán de considerarse como tal cuando esos Estados firmen con España un acuerdo para el intercambio de información fiscal¹¹¹.

¹⁰⁹ Ogea Ruiz, R. (2013): “La legislación española y los paraísos fiscales”, en Serrano Antón, F. (6ª ed.), *Fiscalidad internacional*, CEF, pp. 1887.

¹¹⁰ Maldonado García-Verdugo, A. y Musilek Álvarez, A. (2016). Op. Cit., pp. 142-145.

¹¹¹ Ogea Ruiz, R. (2013). Op. Cit., p. 1893.

La mayor novedad para solucionar ambos problemas (el de la doble no imposición y el de la competencia fiscal perjudicial) viene representada por el Plan BEPS¹¹², que viene a ser el intento por cristalizar la respuesta del G20 y la OCDE al problema de la ‘planificación fiscal agresiva’. Años después del inicio de la crisis, se puso de manifiesto que las multinacionales llevaban a cabo estrategias fiscales para aventajarse de los territorios de competencia fiscal perjudicial y de las lagunas legales de los CDI, y así reducir su carga fiscal. Esto no solo supone un recorte de la recaudación que preocupa a los Estados (especialmente de los países desarrollados), sino que también afecta al resto de empresas, por ser prácticas competitivas calificadas, en muchos casos, como desleales¹¹³.

El plan BEPS cuenta con quince acciones centradas especialmente en la multilateralidad¹¹⁴ para la coordinación de Convenios, con el fin de evitar el ‘treaty shopping’¹¹⁵, y la necesidad de contemplar las nuevas realidades, como la economía digital¹¹⁶. Asimismo, fija los plazos y recursos necesarios para su implementación y su seguimiento¹¹⁷.

Es un ambicioso proyecto que se caracteriza por ser soft law o Derecho blando, que como se ha expuesto anteriormente, no supone una vinculación jurídica, pero pretende convertirse en la base para la regulación e interpretación de Convenios multilaterales

¹¹² Por sus siglas en inglés ‘Base Erosion and Profit Shifting’.

¹¹³ Maldonado García-Verdugo, A. y Musilek Álvarez, A. (2016). Op. Cit., p. 150.

¹¹⁴ La coordinación es uno de sus puntos clave ya que se tratan de dejar atrás los CDI como acuerdos bilaterales y se siembra el camino para los acuerdos multilaterales. Collado Yurita, M.A. y Patón García, G. (2016), Op. Cit., p. 102.

¹¹⁵ Este fenómeno es el uso ilegítimo o abusivo de los CDI para obtener reducciones o exenciones en los impuestos. Carmona Fernández, N. (2013): “Medidas antiabuso en los convenios sobre doble imposición”, en Serrano Antón, F. (6ª ed.), *Fiscalidad internacional*, CEF, p. 1072 y Carmona Fernández, N., (2016): “Ámbito de aplicación de los Convenios de doble imposición”, en Carmona Fernández, N., *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, CISS, Wolters Kluwer, p. 112.

¹¹⁶ Maldonado García-Verdugo, A. y Musilek Álvarez, A. (2016). Op. Cit., p. 151.

¹¹⁷ Ferreras Gutiérrez, J. y Serrano Palacio, C. (2016). Op. Cit., pp. 376-378.

tendientes a evitar el comportamiento de las empresas (básicamente las multinacionales) en su búsqueda por disminuir la carga fiscal¹¹⁸.

Así las cosas, sus medidas se centran en las rentas empresariales¹¹⁹. Al respecto pronto se advirtió que los puntos de conexión más importantes (la residencia y el establecimiento permanente) eran inadecuados en el terreno de la economía de las nuevas tecnologías o economía digital. Las empresas pueden cambiar su residencia o establecimientos permanentes a paraísos fiscales o territorios con tipos impositivos más leves, y seguir operando en todo el mundo sin demasiado problema. Esto es lo que se trata de combatir por medio de sus Acciones 1 y 7, que contemplan la revisión tanto del concepto de establecimiento permanente como de sus excepciones. Asimismo, respecto a la residencia, se trata de introducir el concepto de *sede de dirección efectiva*, tratando de asegurar que no se fijen residencias artificiales en territorios con una carga fiscal inferior¹²⁰.

Si bien, también contempla medidas que se pueden aplicar a rentas no exclusivamente empresariales. Especialmente en su Acción 6, para la lucha contra la doble no imposición y el ‘treaty shopping’, se hacen propuestas aplicables a cualquier individuo, como la inclusión de cláusulas a los Convenios para evitar la búsqueda fraudulenta de beneficios fiscales. Estas cláusulas pueden ser específicas como la cláusula de ‘limitación de beneficios’ (fijando condiciones para acceder a ciertos beneficios fiscales como la necesidad de que exista un nexo suficiente) o más genéricas y flexibles como la cláusula de ‘propósitos principales de las transacciones u operaciones’ (conocida como test del propósito principal, pues analiza si las transacciones tienen como finalidad inicial la mera obtención de beneficios fiscales).

¹¹⁸ Collado Yurita, M.A. y Patón García, G. (2016). Op. Cit., pp. 101-104.

¹¹⁹ Se pone el acento en la preocupación por el IS y los rendimientos de actividades económicas, ya que los rendimientos del trabajo son difícilmente deslocalizables. Si bien, los rendimientos del capital también van a ser una fuente de problemas. Almudi Cid, J. M. (2013). Op. Cit., p. 1148.

¹²⁰ Artículo inédito de Duardo Sánchez, A., p. 11.

Asimismo, para evitar estos comportamientos, en el resto de acciones se incluyen medidas como: la revisión del criterio de actividad sustancial, para compatibilizar la tributación al lugar de la actividad principal o real; controlar el reparto de los beneficios entre las empresas de un grupo para que los mismos se correspondan con la actividad productiva de cada una de ellas¹²¹; fijar un método para el examen en la práctica de esta actividad sustancial; intercambiar información entre Administraciones fiscales con el fin de conseguir transparencia fiscal, fijando un modelo de intercambio automático entre Estados¹²²; buscar una mayor eficacia en la resolución de conflictos entre soberanías, etc.

Este instrumento internacional que recoge medidas fiscales antiabuso está abierto a las soberanías tributarias con una vocación inclusiva, por lo que va más allá de los países de la OCDE, incluyendo a las soberanías del G20 y contando con la participación de la ONU y la UE, y la colaboración de otros Organismos internacionales como el Banco Mundial¹²³. Algunos autores lo describen por ello como el “*proyecto más ambicioso en materia fiscal*”¹²⁴, si bien, otros opinan que a pesar de las expectativas que está causando este proyecto, en la práctica de las relaciones fiscales internacionales no va a tener una gran repercusión¹²⁵. No se puede olvidar, en todo caso, que se trata de un instrumento no vinculante, y por ello su éxito dependerá de la consistencia y seguimiento a estas acciones que le otorguen a la hora de implementarlas los Estados que han sido parte en las negociaciones.

¹²¹ Lo que se hace asegurando que la creación de valor se identifique con los precios de transferencia que se fijan entre las distintas categorías de empresas en un Grupo.

¹²² Collado Yurita, M.A. y Patón García, G. (2016). Op. Cit., p. 101.

¹²³ Collado Yurita, M.A. y Patón García, G. (2016). Op. Cit., p. 102 y Maldonado García-Verdugo, A. y Musilek Álvarez, A. (2016). Op. Cit., p.151.

¹²⁴ Ferreras Gutiérrez, J. y Serrano Palacio, C. (2016). Op. Cit., p. 373.

¹²⁵ Brauner, Y. (2016). *Treaties in the Aftermath of BEPS*. Brooklyn Journal of International Law, Forthcoming; University of Florida Levin College of Law Research Paper No. 16-18, pp. 1-3. Disponible en: <https://ssrn.com/abstract=2744712> [consulta: 23/04/2017].

5. CONCLUSIONES

A lo largo del trabajo se han destacado varios problemas del Derecho Tributario Internacional. Los más importantes vienen a configurar los objetivos principales de los CDI, estos son: la doble imposición y la doble no imposición. Su análisis y revisión es importante, ya que integran el punto de partida de cualquier discusión en este ámbito. Se cierra a continuación con una breve reflexión sobre estos fenómenos y la idoneidad (o no) de sus posibles soluciones.

Respecto al problema de la doble imposición, viene originado por el juego de los puntos de conexión o nexos que vinculan a los sujetos pasivos a las diferentes soberanías fiscales. Estos puntos de conexión son expresión de la extensión de las normas tributarias internas, razón por la que un sujeto tiene obligaciones fiscales frente a un Estado u otro. El problema principal se plantea por la amplitud con la que los Estados fijan sus puntos de conexión, dando lugar a conflictos por la yuxtaposición de impuestos que gravan manifestaciones de riqueza más allá de fronteras soberanas.

Los puntos de conexión más importantes son la residencia (los sujetos pasivos tributan por su renta mundial en el Estado en que tienen residencia) y el establecimiento permanente (los sujetos suelen tributar por las rentas o patrimonios obtenidos en un determinado territorio que se considera origen de tal riqueza). Se dispone aquí uno de los mayores problemas de la doble imposición, encontrar cuál de los dos nexos es el más adecuado para asegurar la justicia fiscal del gravamen de la riqueza. Esta disputa entre la elección de un nexo u otro no tiene fácil solución por los beneficios que ofrecen ambos.

La residencia tiene una ventaja muy importante para las soberanías, su capacidad recaudatoria. Lo que hace que todos los Estados contemplen este nexo para vincular a los contribuyentes a sus Administraciones tributarias. Asimismo, podrían destacarse otros beneficios como la correlación entre ingresos y gastos públicos con los sujetos pasivos y activos de los mismos. En su contra: el difícil control de la recaudación, debido a la lejanía

de las rentas que no tienen origen en el territorio de gravamen y la importancia del perjuicio que puede causar una doble imposición sobre la renta mundial, ya que las cantidades son más elevadas.

A favor del establecimiento permanente (al igual que otros nexos territoriales) está que garantiza el principio de igualdad entre contribuyentes, porque van a tributar lo mismo (siempre de acuerdo al valor de su renta), ya se trate de residentes o no residentes. Asimismo, reduce el riesgo de influir en las decisiones financieras de los agentes, respetando en mayor medida el principio de neutralidad. Se podrían destacar, igualmente, los beneficios en la gestión recaudatoria por la cercanía de las rentas a su origen. Si bien, no está exento de críticas, ya que, a pesar de gravar únicamente rentas obtenidas en el territorio y no tener influencia sobre las decisiones de inversión en el resto del mundo, deja un amplio margen para la deslocalización y las estrategias de ingeniería fiscal. Con todo, el mayor problema de fijar el sistema de fuente como determinante del gravamen, vendría representado por la desconexión entre recaudación y gastos públicos. Los gastos en servicios deberían financiarse, por justicia fiscal, por los sujetos que los disfrutaran, que generalmente se identifican con los residentes.

Las ventajas expuestas para estos nexos son a las que se aferran los Estados para justificar vínculos con las rentas de las que obtienen sus recursos. No parece por ello previsible que se vaya a zanjar la cuestión mediante la imposición de nexos en atención a un solo criterio de vinculación. Así lo ha entendido la OCDE, que, aunque parece encontrarse más cercana al criterio territorial, contempla ambos puntos de conexión permitiendo la elección de las soberanías. Con ello, para evitar los casos de doble imposición se contemplan por los CDI diversos métodos de eliminación de sus efectos, mediante el reparto de la potestad tributaria entre los Estados parte. Si bien, en este reparto, el MC OCDE se sitúa a favor del reconocimiento prioritario de un derecho de gravamen en el Estado de fuente.

No se debe concluir que la existencia de varios puntos de conexión sea perjudicial, ya que, en realidad, el problema deriva de la falta de coordinación de las soberanías fiscales en el uso de los mismos. Si bien, la utilización de varios criterios (territoriales, personales y mixtos) hace que la eliminación de la doble imposición no sea una tarea fácil, lo aconsejable sería contar con un organismo supranacional encargado de la coordinación y control de la interrelación de los sistemas fiscales nacionales.

En relación a la doble no imposición y la evasión fiscal, este problema viene ganando peso entre las preocupaciones de los Estados, especialmente de los desarrollados, por la pérdida de recaudación. La causa principal de este fenómeno se encuentra en la búsqueda (fraudulenta o no) de beneficios fiscales o tipos de gravamen menores (incluso nulos) ofrecidos por lagunas normativas entre CDI y territorios de competencia fiscal agresiva o paraísos fiscales. Esto ha motivado la reforma fiscal de los modelos bilaterales, con el surgimiento del nuevo proyecto de la OCDE, el Plan BEPS, que entre sus objetivos recoge la multilateralidad, poniendo de relieve la importancia de alcanzar una mayor coordinación entre soberanías fiscales.

La interdependencia de los mercados mundiales, derivada de la globalización, hace que las relaciones internacionales entre soberanías no se puedan reducir a los aspectos tradicionales y diplomáticos, se debe alcanzar una armonización mayor de los ordenamientos jurídicos para eliminar las anomalías en la dinámica internacional. Así, ya se ha presenciado el surgimiento de diversos Organismos Internacionales para acercar las políticas y objetivos globales. En Derecho Tributario no se puede concluir que esto no sea igual de necesario. La coordinación común, sería, a pesar de utópica, más que deseable.

Como se ha concluido respecto a la doble imposición y se puede ver de nuevo al analizar el problema de la doble no imposición, la descoordinación entre Estados es el problema principal de la fiscalidad en el ámbito internacional, ya sea por originar excesos en la imposición o su defecto. Un Organismo Internacional de coordinación y control sería la solución más adecuada que se puede ofrecer para ayudar a reducir estos problemas. Si

bien, es impensable que se pueda conseguir un acuerdo unánime de los países para la creación de una autoridad supranacional, especialmente si esto implica una mayor limitación en sus potestades impositivas (por lo menos a corto o medio plazo). Como ejemplo, el relativo fracaso de la UE en la armonización fiscal de los Estados miembros.

Con todo, el panorama tributario internacional no es desolador. Se puede interpretar que tal acercamiento se viene facilitando por la OCDE. A pesar de que esta institución utiliza simplemente instrumentos ‘soft law’, no vinculantes, los cuales aportan una gran incertidumbre y relativa eficacia; la OCDE ha obtenido el reconocimiento de la mayoría de países y el seguimiento generalizado de su modelo en las negociaciones.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Almudi Cid, J. M. (2013): “El régimen antielusivo de transparencia fiscal internacional”, en Serrano Antón, F. (6ª ed.), *Fiscalidad internacional*, CEF, pp. 1145-1227.

Brauner, Y. (2016): *Treaties in the Aftermath of BEPS*. Brooklyn Journal of International Law, Forthcoming; University of Florida Levin College of Law Research Paper No. 16-18. Disponible en: <https://ssrn.com/abstract=2744712> [consulta: 23/04/2017].

Calderón Carrero, J. M. (1997): *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*. McGraw-Hill Interamericana de España.

Calderón Carrero, J. M. (2013): “La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación”, en Serrano Antón, F. (6ª ed.), *Fiscalidad internacional*, CEF, pp. 336-442.

Calderón Carrero, J. M. (2016): “Métodos para eliminar la doble imposición”, en Carmona Fernández, N., *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, CISS, Wolters Kluwer, pp. 660-718.

Calderón Carrero, J. M. y Martín Jiménez, A. J. (2016): “Los Tratados internacionales. Los Convenios de doble imposición en el ordenamiento español: Naturaleza, efectos e interpretación”, en Carmona Fernández, N., *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, CISS, Wolters Kluwer, pp. 38-79.

Carmona Fernández, N. (2013): “Medidas antiabuso en los convenios sobre doble imposición”, en Serrano Antón, F. (6ª ed.), *Fiscalidad internacional*, CEF, pp. 1065-1096.

Carmona Fernández, N. (2016): “Ámbito de aplicación de los Convenios de doble imposición”, en Carmona Fernández, N., *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, CISS, Wolters Kluwer, pp. 80-110.

Chico de la Cámara, P. (2013): “Interpretación y calificación de los convenios de doble imposición internacional”, en Serrano Antón, F. (6ª ed.), *Fiscalidad internacional*, CEF, pp. 303-333

Collado Yurita, M.A. y Patón García, G. (2016): “Las fuentes del Derecho tributario internacional”, en Corral Guadaño, I. (4ª ed.), *Manual de Fiscalidad Internacional*, IEF, Madrid, pp. 79-108.

Duardo Sánchez, A. (inédito): “Crisis de los puntos de conexión en la fiscalidad internacional. La residencia fiscal y el Establecimiento Permanente a la luz del Plan BEPS”.

Falcón y Tella, R. (2016): “El Derecho fiscal europeo”, en Corral Guadaño, I. (4ª ed.), *Manual de Fiscalidad Internacional*, IEF, Madrid, pp. 109-140.

Ferreras Gutiérrez, J. y Serrano Palacio, C. (2016): “Proyecto BEPS”, en Corral Guadaño, I. (4ª ed.), *Manual de Fiscalidad Internacional*, IEF, Madrid, pp. 371-425.

García Díez, C. (2014a): “La doble imposición internacional: concepto, caracteres y tipos”, en *Fundamentos del Derecho Internacional Tributario*. CEF, Madrid, pp. 205-227.

García Díez, C. (2014b): “Métodos para evitar la doble imposición internacional en el MC OCDE”, en *Fundamentos del Derecho Internacional Tributario*. CEF, Madrid, pp. 229-252.

García Prats, F. A. (2009): “Los modelos de convenio, sus principios rectores y su incidencia sobre los convenios de doble imposición”, *Crónica Tributaria*, núm. 133.

Garde Garde, M. J. (2016): “Los convenios de doble imposición. Modelos, fines, estructura e interpretación”, en Corral Guadaño, I. (4ª ed.), *Manual de Fiscalidad Internacional*, IEF, Madrid, pp. 259-292.

Herrera Molina, P. M. (2013): “Los convenios de doble imposición ante las libertades de la Unión Europea (análisis de la jurisprudencia del TJUE)”, en Serrano Antón, F. (6ª ed.), *Fiscalidad internacional*, CEF, pp. 1519-1542.

Maldonado García-Verdugo, A. y Musilek Álvarez, A. (2016): “La competencia fiscal; las ayudas de Estado; los paraísos fiscales”, en Corral Guadaño, I. (4ª ed.), *Manual de Fiscalidad Internacional*, IEF, Madrid, pp. 141- 174.

Mallada Fernández, C. (2014a): “Asistencia administrativa entre Estados. Resolución de conflictos fiscales internacionales. Procedimiento amistoso y arbitraje”, en *Fundamentos del Derecho Internacional Tributario*. CEF, Madrid, pp. 253-271.

Mallada Fernández, C. (2014b): “Fuentes y principios del Derecho Internacional Tributario”, en *Fundamentos del Derecho Internacional Tributario*. CEF, Madrid, pp. 11-37.

Mallada Fernández, C. (2014c): “Los puntos de conexión en fiscalidad internacional”, en *Fundamentos del Derecho Internacional Tributario*. CEF, Madrid, pp. 39-62.

Martín Jiménez, A. y Calderón Carrero, J. M. (2016): “La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea relativa a las libertades fundamentales y derechos de los contribuyentes en el marco de los impuestos directos”, en Corral Guadaño, I. (4ª ed.), *Manual de Fiscalidad Internacional*, IEF, Madrid, pp.203-256.

Menéndez Moreno, A. (2015): *Derecho financiero y tributario: Parte general – Lecciones de cátedra*, (ed. 16) LEX NOVA.

OCDE (2013), *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, OCDE Publishing, París. Disponible en: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264207813-es> [consulta: 23/04/2017].

OCDE (2014), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014*, OCDE Publishing, París, Disponible en: http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2014-en. [consulta: 05/06/2017].

OCDE (2015a), *Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el traslado de beneficios: informes finales 2015*, OCDE Publishing, París. Disponible en: <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf> [consulta: 23/04/2017].

OCDE (2015b), *Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el traslado de beneficios: nota explicativa*, OCDE Publishing, París. Disponible en: <https://www.oecd.org/ctp/beps-nota-explicativa-2015.pdf> [consulta: 23/04/2017].

Ogea Ruiz, R. (2013): “La legislación española y los paraísos fiscales”, en Serrano Antón, F. (6ª ed.), *Fiscalidad internacional*, CEF, pp. 1885-1922.

Prieto Moliner, P. (2012): Residencia fiscal de las personas físicas: aspectos relevantes. IEF. Disponible en: http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos_formacion/2014_17_14.pdf [consulta: 23/04/2017]

Ribes Ribes, A. (2003): *Convenios para evitar la doble imposición internacional: interpretación, procedimiento amistoso y arbitraje*. EDERSA.

Sanz Clavijo, A. (2017). El Consejo ECOFIN aprueba la propuesta de Directiva sobre mecanismos de resolución de disputas generadoras de doble imposición. Universidad de Cádiz. Disponible en: <http://catedras.uca.es/eu-tax-law-jean-monnet/noticias/el-consejo-ecofin-aprueba-la-propuesta-de-directiva-sobre-mecanismos-de-resolucion-de-disputas-generadoras-de-doble-imposicion> [consulta: 09/06/2017].

Rubio Guerrero, J. J. (2016): “Los principios básicos de la fiscalidad internacional y la doble imposición internacional”, en Corral Guadaño, I. (4ª ed.), *Manual de Fiscalidad Internacional*, IEF, Madrid, pp. 47-78.

Serrano Antón, F (2013): “Los principios básicos de la fiscalidad internacional y los convenios para evitar la doble imposición internacional: historia, tipos, fines, estructura y aplicación”, en Serrano Antón, F. (6ª ed.), *Fiscalidad internacional*, CEF, pp. 261-302.

ANEXO I – CRITERIOS, PRINCIPIOS Y SISTEMAS DE GRAVAMEN EN RELACIÓN A LOS PUNTOS DE CONEXIÓN

A continuación se exponen los distintos criterios doctrinales a la hora de clasificar los principios que rigen en la elección de los puntos de conexión, nexos o momentos de vinculación que utilizan las soberanías fiscales para vincular a los sujetos pasivos a su potestad. A su vez, y con el fin de facilitar una comprensión más amplia del funcionamiento del Derecho Tributario Internacional, se incluyen los sistemas de gravamen utilizados para cada principio y los principales puntos de conexión o nexos utilizados por los Estados.

¹ Calderón Carrero, J. M. (1997): *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*. McGraw-Hill Interamericana de España.

² García Díez, C. (2014a): “La doble imposición internacional: concepto, caracteres y tipos”, en *Fundamentos del Derecho Internacional Tributario*. CEF, Madrid, pp. 205-227.

³ Este sistema también es conocido en la terminología del Derecho Financiero Internacional como ‘World Wide Income’. Supone el gravamen de la renta global del contribuyente, teniendo en cuenta la riqueza total de los individuos, por lo que respeta en mayor medida el principio de capacidad económica. El punto de conexión más utilizado según el criterio de renta mundial es el de residencia, aunque algunos países mantienen el de nacionalidad.

⁴ Sistema también conocido en la terminología del Derecho Financiero Internacional como ‘Source Tax Income’. Supone el gravamen de la renta obtenida en un territorio y solo teniendo en cuenta esa renta, es decir, se deja de lado la riqueza global del individuo. Puntos de conexión según el criterio de fuente son el establecimiento permanente, el territorio del pagador de las rentas, el lugar de la actividad, el origen de los ingresos, etc.

⁵ Mallada Fernández, C. (2014c): “Los puntos de conexión en fiscalidad internacional”, en *Fundamentos del Derecho Internacional Tributario*. CEF, Madrid, pp. 39-62.

⁶ Serrano Antón, F (2013): “Los principios básicos de la fiscalidad internacional y los convenios para evitar la doble imposición internacional: historia, tipos, fines, estructura y aplicación”, en Serrano Antón, F. (6ª ed.), *Fiscalidad internacional*, CEF, pp. 261-302.

⁷ Almudi Cid, J. M. (2013): “El régimen antielusivo de transparencia fiscal internacional”, en Serrano Antón, F. (6ª ed.), *Fiscalidad internacional*, CEF, pp. 1145-1228.

DOCTRINA	CRITERIOS / PRINCIPIOS (en negrita) SISTEMAS (en cursiva) (Asimismo, se incluyen puntos de conexión ejemplificativos de cada autor para cada criterio y sistema)		
<p>✚ CALDERON CARRERO, J. M. (1997)¹</p> <p>✚ GARCÍA DIEZ, C. (2014)²</p>	Principio personal o subjetivo	Principio territorial, objetivo o real	
	<i>Sistema de la renta mundial³</i>	<i>Sistema de la fuente⁴</i>	
	Puntos de conexión: nacionalidad y residencia	Puntos de conexión: establecimiento permanente, territorio del pagador, del origen de los ingresos, de la actividad profesional, etc.	
<p>✚ MALLADA FERNÁNDEZ, C. (2014)⁵</p>	Principio personal	Principio económico o territorial	
	<i>No se contempla sistema de gravamen</i>	<i>Sistema de la fuente</i>	<i>Sistema de la renta mundial</i>
<p>✚ SERRANO ANTÓN, F. (2013)⁶</p>	Principio personal	Principio territorial	
	<i>Utiliza una combinación de ambos sistemas, fuente y renta mundial</i>	<i>Sistema de la fuente</i>	<i>Sistema de la renta mundial</i>
	Nexo de la nacionalidad	Puntos de conexión reales u objetivos: se definen por Serrano Antón como los nexos de índole económica por rentas producidas en el territorio (establecimiento permanente)	Nexos subjetivos (residencia)
<p>✚ ALMUDI CID, J. M. (2013)⁷</p> <p>*No ejemplifica con puntos de conexión, los incluye como principios en sí mismos.</p>	Principio de residencia o renta mundial	Principio de territorialidad	
	<i>Sistema territorial parcial</i>	<i>Sistema territorial puro o de la fuente</i>	

ANEXO II – CDI FIRMADOS POR ESPAÑA⁸

País	Firma del Convenio	Entrada en vigor
Albania (Convenio sobre la Renta, no se contempla acuerdo sobre el Patrimonio)	02-07-2010	04-05-2011
Alemania	05-12-1966	14-03-1968
	03-02-2011	18-10-2012
Andorra	08-01-2015	26-02-2016
Arabia Saudí	19-06-2007	01-10-2008
Argelia	07-10-2002	06-07-2005
Argentina	21-07-1992	28-07-1994
	11-03-2013	01-01-2013
Armenia	16-12-2012	13-03-2012
Australia (Convenio sobre la Renta, no se contempla acuerdo sobre el Patrimonio)	24-03-1992	10-12-1992

Austria	20-12-1966	01-01-1968
Azerbaiyán	01-03-1985	07-08-1986
Barbados (Convenio sobre la Renta, no se contempla acuerdo sobre el Patrimonio)	01-12-2010	14-10-2011
Bélgica	14-06-1995	25-06-2003
Bielorrusia	01-03-1985	07-08-1986
Bolivia	30-06-1997	23-11-1998
Bosnia y Herzegovina	05-02-2008	04-01-2011
Brasil	14-11-1974	03-12-1975
Bulgaria	06-03-1990	14-06-1991
Canadá	23-11-1976	26-12-1980
Checoslovaquia	08-05-1980	05-06-1981
Chile	07-07-2003	23-12-2003
China	22-11-1990	20-05-1992

Chipre	14-02-2013	28-05-2014
Colombia	31-03-2005	23-10-2008
Corea del Sur (Convenio sobre la Renta, no se contempla acuerdo sobre el Patrimonio)	17-01-1994	21-11-1994
Costa Rica	04-03-2004	15-12-2010
Croacia	19-05-2005	20-04-2006
Cuba	03-02-1999	31-12-2000
Dinamarca	03-07-1972	20-06-1973
Ecuador	20-05-1991	19-04-1993
Egipto	10-06-2005	28-05-2006
El Salvador	07-07-2008	13-08-2009
Emiratos Árabes Unidos	05-03-2006	02-04-2007
Eslovaquia	08-05-1980	05-06-1981
Eslovenia	23-05-2001	19-03-2002

Estados Unidos	22-02-1990	21-11-1990
Estonia	03-09-2003	28-12-2004
Filipinas (Convenio sobre la Renta, no se contempla acuerdo sobre el Patrimonio)	14-03-1989	12-09-1994
Finlandia	15-11-1967	30-10-1968
Francia	10-10-1995	01-07-1997
Georgia	01-03-1985	07-08-1986
	07-06-2010	01-07-2011
Grecia	04-12-2000	21-08-2002
Hong Kong (Convenio sobre la Renta, no se contempla acuerdo sobre el Patrimonio)	01-04-2011	13-04-2012
Hungría	09-07-1984	20-05-1987
India	08-02-1993	12-01-1995
Indonesia	30-05-1995	20-12-1999

Irán	19-07-2003	30-01-2006
Irlanda (Convenio sobre la Renta, no se contempla acuerdo sobre el Patrimonio)	10-02-1994	21-11-1994
Islandia	22-01-2002	02-08-2002
Israel	30-11-1999	20-11-2000
Italia	08-07-1977	14-11-1980
Jamaica (Convenio sobre la Renta, no se contempla acuerdo sobre el Patrimonio)	08-07-2008	16-05-2009
Japón	13-02-1974	20-11-1974
Kazajstán	01-03-1985	07-08-1986
	02-07-2009	18-08-2011
Kirguizistán	01-03-1985	07-08-1986
Kuwait	26-05-2008	19-07-2013
Letonia	04-09-2003	14-12-2004

Lituania	22-07-2003	26-12-2003
Luxemburgo	03-06-1986	16-05-1987
Macedonia	20-06-2005	01-12-2005
Malasia (Convenio sobre la Renta, no se contempla acuerdo sobre el Patrimonio)	24-05-2006	28-12-2007
Malta	08-11-2005	12-09-2006
Marruecos	10-07-1978	19-05-1985
México	24-07-1992	06-10-1994
Moldavia	08-10-2007	30-03-2009
Nigeria	23-06-2009	05-06-2015
Noruega	06-10-1999	18-12-2000
Nueva Zelanda	28-07-2005	31-07-2006
Omán (Convenio sobre la Renta, no se contempla acuerdo sobre el Patrimonio)	30-04-2014	19-09-2015

Países Bajos	16-06-1971	20-09-1972
Pakistán (Convenio sobre la Renta, no se contempla acuerdo sobre el Patrimonio)	02-06-2010	18-05-2011
Panamá	07-10-2010	25-07-2011
Polonia	15-11-1979	06-05-1982
Portugal (Convenio sobre la Renta, no se contempla acuerdo sobre el Patrimonio)	26-10-1993	28-06-1995
Reino Unido	21-10-1975	25-11-1976
	14-03-2013	12-06-2014
República Dominicana (Convenio sobre la Renta, no se contempla acuerdo sobre el Patrimonio)	16-11-2011	25-07-2014
Rumanía	24-05-1979	28-06-1980
Rusia	16-12-1998	13-06-2000
Senegal (Convenio sobre la Renta, no se contempla acuerdo sobre el	05-12-2006	22-10-2012

Patrimonio)		
Serbia	09-03-2009	28-03-2010
Singapur (Convenio sobre la Renta, no se contempla acuerdo sobre el Patrimonio)	13-04-2011	02-02-2012
Sudáfrica	23-06-2006	28-12-2007
Suecia	16-06-1976	21-12-1976
Suiza	26-04-1966	02-02-1967
Tailandia (Convenio sobre la Renta, no se contempla acuerdo sobre el Patrimonio)	14-10-1997	16-09-1998
Tayikistán	01-03-1985	07-08-1986
Trinidad y Tobago (Convenio sobre la Renta, no se contempla acuerdo sobre el Patrimonio)	27-02-2009	28-12-2009
Túnez	02-07-1982	14-02-1987
Turquía (Convenio sobre la Renta, no se contempla acuerdo sobre el Patrimonio)	05-07-2002	18-12-2003

Ucrania	01-03-1985	07-08-1986
Uruguay	09-10-2009	02-04-2011
Uzbekistán	08-07-2013	19-09-2015
Venezuela	08-04-2003	29-04-2004
Vietnam (Convenio sobre la Renta, no se contempla acuerdo sobre el Patrimonio)	07-03-2005	22-11-2005

⁸ Carmona Fernández, N. (2016). *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*. Tabla de convenios, pp. 1413-1417. CISS, Wolters Kluwer y Mallada Fernández, C. (2014b): “Fuentes y principios del Derecho Internacional Tributario”, en *Fundamentos del Derecho Internacional Tributario*. CEF, Madrid, pp. 19-21.

