

RAMÓN FALCÓN Y TELLA

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Complutense

ELVIRA PULIDO GUERRA

Profesora de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Rey Juan Carlos

DERECHO FISCAL INTERNACIONAL

Tercera edición

Marcial Pons

MADRID | BARCELONA | BUENOS AIRES | SÃO PAULO

2018

SUMARIO

	<u>Pág.</u>
CAPÍTULO I. CONCEPTO, CONTENIDO Y FUENTES DEL DERECHO FISCAL INTERNACIONAL	11
1. Concepto, finalidades y contenido del Derecho Fiscal Internacional	11
2. Tratados internacionales	16
3. Derecho de la Unión Europea	27
4. Derecho interno	33
5. El llamado <i>soft law</i>	34
6. La territorialidad del Derecho fiscal internacional	35
CAPÍTULO II. CRITERIOS DE SUJECIÓN EN LA IMPOSICIÓN DIRECTA	37
1. Los criterios de sujeción en la imposición sobre la renta de las personas físicas	37
2. Los criterios de sujeción en la imposición sobre la renta de las sociedades y entidades jurídicas	63
3. El establecimiento permanente y los criterios de sujeción en la imposición sobre la renta de los no residentes	76
4. Los criterios de sujeción en la imposición sobre el patrimonio	86
5. Los criterios de sujeción en la imposición sobre sucesiones y donaciones	89
CAPÍTULO III. LOS PROBLEMAS DE DOBLE IMPOSICIÓN Y LAS MEDIDAS PARA CORREGIRLA EN EL PAÍS DE LA RESIDENCIA	91
1. Concepto de doble imposición y supuestos en que se plantea	91
2. Métodos para evitar la doble imposición	94
3. Medidas convencionales e internas	104
4. Imputación de gastos	116
5. El falso problema de la doble «no imposición»	117

	<u>Pág.</u>
CAPÍTULO IV. LIMITACIONES AL PODER TRIBUTARIO DERIVADAS DE LA RED DE CONVENIOS Y DEL ORDENAMIENTO DE LA UNIÓN EUROPEA	119
1. Rentas que, como regla general, pueden gravarse ilimitadamente en la fuente (y en la residencia).....	120
2. Rentas que, como regla general, pueden gravarse en la fuente con un tope máximo (y también en la residencia): dividendos, intereses y cánones	136
3. Rentas que, por regla general, solo pueden gravarse en el Estado de la residencia.....	155
4. El régimen fiscal común de diferimiento del gravamen sobre las ganancias derivadas de operaciones de reorganización empresarial: la Directiva 2009/133/CE.....	165
5. La propuesta de Directiva relativa a la Base Imponible Consolidada Común (BICC) en el Impuesto sobre Sociedades.....	169
6. La distribución del poder tributario en la imposición sobre el patrimonio.....	170
7. La distribución del poder tributario en la imposición sobre sucesiones y donaciones	172
8. El principio de no discriminación en los convenios de doble imposición.....	176
9. Límites derivados de la libertad de establecimiento y otros principios del Tratado de Funcionamiento de la UE en relación con la imposición sobre la renta y el patrimonio.....	181
10. Límites derivados de los principios de la Unión en relación con la imposición sobre las sucesiones y donaciones	195
CAPÍTULO V. RESOLUCIÓN DE CONFLICTOS Y COOPERACIÓN ENTRE ADMINISTRACIONES FISCALES	199
1. Procedimientos para la resolución de conflictos.....	199
2. La asistencia mutua en los convenios de doble imposición.....	211
3. El Convenio Multilateral de Asistencia Administrativa Mutua	214
4. Las directivas y reglamentos de la UE sobre intercambio de información y asistencia mutua.....	216
5. Los estándares internacionales en materia de intercambio de información.....	228
6. La obligación de declarar los bienes situados en el extranjero.....	235
CAPÍTULO VI. PLANIFICACIÓN FISCAL INTERNACIONAL Y MEDIDAS ANTIELUSIÓN	239
1. La planificación fiscal internacional y las medidas antiabuso	240
2. Algunos territorios y estructuras utilizados en la planificación fiscal.....	262
3. Precios de transferencia (<i>transfer prices</i>)	281
4. La subcapitalización (<i>thin capitalization</i>) y las limitaciones a la deducción de intereses	292
5. Las sociedades no residentes y la transparencia fiscal internacional.....	300
6. El <i>treaty-shopping</i>	308
7. El <i>rule-shopping</i>	316
8. Los centros <i>off-shore</i>	319
9. Los paraísos fiscales y los regímenes fiscales perniciosos	324

	<u>Pág.</u>
CAPÍTULO VII. LOS DERECHOS DE ADUANA Y LA IMPOSICIÓN INDIRECTA EN EL COMERCIO INTERNACIONAL	343
1. La progresiva reducción de los derechos de aduana y de los obstáculos no arancelarios en el ámbito de la OMC	343
2. El Arancel Aduanero Común, las «disposiciones fiscales» del Tratado de Funcionamiento de la UE y los acuerdos con terceros países	355
3. La imposición sobre el consumo en las operaciones internacionales	367
4. La supresión de los gravámenes sobre las concentraciones de capital: la Directiva 2008/7/CE	385
5. La propuesta de impuesto sobre transacciones financieras.....	387

ANEXOS

MODELO OCDE (ACTUALIZADO A 15 DE JULIO DE 2014): CONVENIO ENTRE (ESTADO A) Y (ESTADO B) EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL PATRIMONIO	395
CONVENCIÓN MULTILATERAL PARA APLICAR LAS MEDIDAS RELACIONADAS CON LOS TRATADOS FISCALES PARA PREVENIR LA EROSIÓN DE LAS BASES IMPONIBLES Y EL TRASLADO DE BENEFICIOS	409
TIPOS MÁXIMOS APLICABLES EN LA FUENTE SOBRE LOS DIVIDENDOS EN LA RED DE CONVENIOS ESPAÑOLA.....	447
TIPOS MÁXIMOS APLICABLES EN LA FUENTE SOBRE LOS INTERESES EN LA RED DE CONVENIOS ESPAÑOLA	455
TIPOS MÁXIMOS APLICABLES EN LA FUENTE SOBRE LOS CÁNONES EN LA RED DE CONVENIOS ESPAÑOLA	463
CONVENIO SOBRE ASISTENCIA ADMINISTRATIVA MUTUA EN MATERIA FISCAL.....	469
ACUERDOS DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN (ACUERDO MULTILATERAL, TIEAS Y ACUERDO FATCA).....	481
UNIONES ADUANERAS Y ACUERDOS COMERCIALES PREFERENCIALES DE LA UE	483
GLOSARIO	485
RESEÑA BIBLIOGRÁFICA	513
ÍNDICE GENERAL	517

CAPÍTULO I

CONCEPTO, CONTENIDO Y FUENTES DEL DERECHO FISCAL INTERNACIONAL

SUMARIO: 1. CONCEPTO, FINALIDADES Y CONTENIDO DEL DERECHO FISCAL INTERNACIONAL: 1.1. Aproximación al concepto de Derecho fiscal internacional. 1.2. Finalidades del Derecho fiscal internacional: evitar la doble imposición y la elusión del impuesto. 1.3. Derecho fiscal internacional convencional, comunitario y autónomo: el contenido del Derecho fiscal internacional.—2. TRATADOS INTERNACIONALES: 2.1. Convenios multilaterales y bilaterales. 2.2. Los modelos de la OCDE y de la ONU; valor de los comentarios. 2.3 Los acuerdos limitados en materia de navegación marítima y aérea internacional y de intercambio de información. 2.4. El GATT y la OMC. 2.5. Los privilegios e inmunidades de las organizaciones internacionales y de las representaciones diplomáticas y oficinas consulares.—3. DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA: 3.1. Derecho originario. 3.2. El Derecho derivado: especial referencia a las Directivas de armonización fiscal. 3.3. Los conflictos entre el Derecho de la Unión y los convenios de doble imposición. 3.4. La eficacia directa y la primacía del Derecho de la Unión frente al ordenamiento interno.—4. DERECHO INTERNO.—5. EL LLAMADO *SOFT LAW*.—6. LA TERRITORIALIDAD DEL DERECHO FISCAL INTERNACIONAL.

1. CONCEPTO, FINALIDADES Y CONTENIDO DEL DERECHO FISCAL INTERNACIONAL

1.1. Aproximación al concepto de Derecho fiscal internacional

El Derecho tributario internacional, o Derecho fiscal¹ internacional, regula aquellas situaciones en las que puede resultar de aplicación el ordenamiento tributario de

¹ El adjetivo *fiscal* proviene del «*fiscus*» romano (nombre que se dio a la caja imperial para distinguirla del «*aerarium*» o tesoro público), y hace referencia a una figura utilizada por los juristas medievales para someter a control las relaciones tributarias basadas entonces en el poder del monarca. A veces se utiliza en sentido amplio, para referirse a todos los tributos, es decir a las contribuciones especiales (tributos exigidos para financiar una obra pública o el establecimiento o ampliación de un servicio público), a las tasas (tributos exigidos como consecuencia de la prestación de un servicio público o de una utilización privativa o

dos o más Estados, por ejemplo porque la persona que realiza el hecho gravado es residente de un Estado distinto de aquel en que se obtiene la renta o de aquel en que está situado el bien objeto de gravamen. Puede ocurrir que todos los puntos de conexión (residencia, lugar de obtención de la renta y lugar de situación de los bienes, fundamentalmente) apunten a un mismo país, como es el caso de una renta obtenida en España por un residente español. Pero si la conexión se produce con dos o más sistemas fiscales, en tal caso existe un elemento *extranjero* y la determinación de la carga tributaria aplicable se convierte en un problema propio del Derecho fiscal internacional.

El adjetivo *internacional* no hace por tanto referencia a la fuente de producción jurídica (que a menudo es una fuente interna, aunque también puede ser un tratado internacional o una Directiva de armonización fiscal) sino al *objeto* de esta rama del ordenamiento².

Por ello el estudio del Derecho fiscal internacional debe hacerse desde la perspectiva de un determinado sistema fiscal o, más precisamente, desde la perspectiva de cada uno de los distintos sistemas fiscales que pueden resultar de aplicación. En la práctica, ello lleva a menudo a la necesidad de que colaboren profesionales de diversos Estados, lo que aconseja que cada uno de ellos tenga una mínima noción de los criterios que se aplican en los demás sistemas fiscales, aparte del conocimiento especializado del ordenamiento tributario y jurídico propio.

Para facilitar ese mínimo conocimiento «comparado» no vamos a exponer el Derecho fiscal internacional desde una perspectiva exclusivamente española sino que procuraremos también dar cuenta de los criterios que se aplican en otros países, al menos en los casos más significativos.

Este enfoque comparado se justifica, además, porque de otro modo el Derecho fiscal internacional se convertiría en un estudio del sistema fiscal español con el añadido de los convenios de doble imposición.

En la imposición sobre la renta, por ejemplo, los ámbitos fundamentales que interesan al Derecho fiscal internacional son, por un lado, la imposición sobre la renta de fuente extranjera; y, por otro lado, la imposición o tributación de la renta obtenida por los no residentes³. Esta última se grava en nuestro país a través del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes (IRNR). Y la renta de fuente extranjera obtenida

aprovechamiento especial del dominio público) y a los impuestos (tributos cuyo hecho imponible se configura al margen de cualquier actuación administrativa). En otras ocasiones el adjetivo fiscal hace referencia exclusivamente a los impuestos. Así ocurre en el caso que nos ocupa, ya que en las contribuciones especiales y en las tasas normalmente no se plantean situaciones «internacionales», pues la lógica interna de estos tributos hace que se perciban por la Hacienda que realiza la obra, establece o presta el servicio público, o es titular del dominio público, siendo irrelevante cualquier elemento extranjero (como la nacionalidad o residencia de quien realiza el hecho imponible).

² El adjetivo «internacional» se utiliza aquí en el mismo sentido que en el llamado «Derecho internacional privado», que es una expresión acuñada por el jurista americano Joseph STORY en sus *Commentaries on the Conflict of Laws*, 1834, para quien la expresión se contraponen implícitamente a la de Derecho internacional, término utilizado por BENTHAM para designar el ordenamiento jurídico que rige las relaciones entre Estados, es decir el hoy denominado Derecho internacional público.

³ Lógicamente, lo que para un Estado —normalmente llamado Estado de la residencia— es un problema de imposición sobre una renta de fuente extranjera, para el otro Estado —normalmente llamado Estado de la fuente— es un problema de imposición de los no residentes.

por los residentes se grava a través del IRPF y del Impuesto sobre Sociedades, según se trate de personas físicas o jurídicas, con algunas especialidades entre las que destaca una deducción en la cuota para evitar la doble imposición.

Pero obviamente, no tendría sentido alguno reiterar el análisis del IRPF, del IS y del IRNR en un curso de Derecho fiscal internacional, como tampoco lo tiene limitar este al estudio de los convenios de doble imposición. De ahí la conveniencia de un enfoque comparado como el que se propone.

1.2. Finalidades del Derecho fiscal internacional: evitar la doble imposición y la elusión del impuesto

a) Cada Estado decide qué puntos de conexión va a tener en cuenta para aplicar sus impuestos, directos e indirectos, lo que se lleva a cabo a través del establecimiento por cada legislador nacional de criterios de sujeción al impuesto.

En los *impuestos directos*, los Estados normalmente gravan *la renta que se produce en su territorio* (con independencia de la persona que la obtiene), pero al mismo tiempo suelen gravar a sus *residentes* por la *renta mundial* (y, en su caso, el patrimonio mundial), porque un impuesto de este tipo es el que mejor se acomoda a los estándares de justicia generalmente aceptados, entre los que reviste una especial importancia el principio de capacidad contributiva (consagrado en el art. 31.1 de nuestra Constitución).

En materia de *impuestos indirectos* (como el IVA o los Impuestos Especiales), que gravan el consumo, lo lógico es que *la recaudación se atribuya en su totalidad al país en cuyo territorio se produce el consumo*. Por ello, el país donde se fabrica el bien suele devolver los impuestos indirectos al exportador; de otro modo estaría perjudicando sus exportaciones. Y también por ello, los impuestos indirectos se aplican sobre las importaciones. El IVA, por ejemplo, grava los productos importados al mismo tipo que una entrega de un producto nacional similar.

b) Si el criterio de sujeción es único y coincidente con el adoptado por los demás Estados, la presencia de un elemento extranjero no plantea especiales problemas. Únicamente habrá que aplicar coherentemente ese criterio, lo que puede exigir la devolución cuando se ha cobrado el impuesto y posteriormente resulta que no se produce la conexión prevista. Por ejemplo, como ya se ha dicho, en el IVA habrá que devolver toda la carga tributaria soportada cuando el bien se exporta, porque tal exportación supone que no va a existir consumo interno.

Cuando el criterio de sujeción es múltiple (por ejemplo, gravamen de los residentes por la renta mundial y gravamen de las rentas de fuente interna obtenidas por los no residentes), o varía de un Estado a otro, pueden producirse supuestos de doble imposición. Esta doble imposición no suele considerarse por sí misma antijurídica⁴,

⁴ Esta es la opinión generalmente aceptada, que probablemente debería revisarse ya que se basa en la soberanía del Estado y, por tanto, en la no necesidad de tener en cuenta los sistemas tributarios de los demás Estados a la hora de diseñar el sistema fiscal propio. Pero en una economía globalizada en que los gobiernos buscan el reconocimiento internacional de sus créditos tributarios y la colaboración de los demás Estados a través del intercambio de información y la asistencia mutua en la recaudación, lo que lógicamente

salvo cuando se trata de dos Estados miembros de la Unión Europea, en cuyo caso puede resultar contraria al Tratado de Funcionamiento o a algunas Directivas, como en su momento veremos. Pero en todo caso resulta indeseable porque provoca distorsiones de origen fiscal en los flujos de capitales y puede hacer menos competitivas a las empresas nacionales.

La solución puede consistir en un convenio (o, en el ámbito europeo, una Directiva o un Reglamento) que o bien atribuya a uno de los dos Estados la competencia exclusiva para aplicar el impuesto, o bien reparta entre ellos la recaudación, o al menos obligue a uno de los Estados a corregir la doble imposición (por ejemplo, reduciendo su propio impuesto en función de lo pagado en el extranjero). Incluso en ausencia de acuerdo, la mayoría de los Estados incluyen en sus ordenamientos internos medidas para paliar la doble imposición de las rentas de fuente extranjera, porque de otro modo se penalizaría la inversión en el exterior.

c) La conexión con dos o más sistemas fiscales también puede provocar o facilitar el fenómeno contrario, es decir la elusión del impuesto, total o parcial, a lo que en ocasiones se hace referencia con la expresión no muy afortunada de doble «no imposición». No nos referimos solo a conductas ilegales de los contribuyentes, sino también y sobre todo a la elusión legal del impuesto⁵ y a las lagunas provocadas por la falta de coordinación de unos sistemas tributarios con otros. Este es el ámbito de la planificación fiscal internacional, que busca minimizar la carga tributaria que soportan las inversiones en un país distinto al del inversor. Naturalmente, los Estados reaccionan frente a algunas de las técnicas de planificación fiscal creando regímenes específicos que eviten una pérdida de recaudación; y a menudo también a través de cláusulas generales antiabuso.

d) Además, tanto los convenios como el ordenamiento comunitario prevén procedimientos para la solución de los conflictos que surjan (más o menos eficaces), y mecanismos de colaboración que permitan intercambiar información (especialmente necesaria para el Estado de residencia cuando aplica el criterio de la renta mundial o alguna medida antielusoria) y hacer efectivos los créditos tributarios propios sobre los bienes situados en otros Estados.

supone reconocer también los créditos tributarios de los demás Estados, no parece que el legislador pueda constitucionalmente actuar como si los demás sistemas tributarios no existieran. Por tanto, entendemos que puede defenderse con fundamento que los arts. 9.3 y 31.1 de la Constitución obligan a tener en cuenta los sistemas tributarios de los demás Estados, cuando estos se ajustan a los criterios comúnmente aceptados, lo que entre otras cosas supone que las medidas internas que atenúan la doble imposición son constitucionalmente exigibles y que al diseñar los puntos de conexión para el gravamen de los no residentes (es decir, los criterios para determinar cuándo una renta o un elemento patrimonial pueden considerarse de fuente española) el legislador está constitucionalmente obligado a seleccionar exclusivamente aquellos supuestos en que la conexión con el ordenamiento español es más intensa que con otros ordenamientos.

⁵ Por ejemplo, una empresa que vende en el exterior puede enviar directamente sus productos a los clientes en el extranjero, o establecer una filial en los países en que vende (que repatriará el beneficio a través de dividendos), o una sucursal (no dotada de personalidad jurídica), o autorizar a una sociedad independiente en dicho país a fabricar allí sus productos (a cambio de los correspondientes cánones), o crear una holding de la que sean filiales tanto la empresa que fabrica como la que comercializa. Todas estas alternativas son legítimas pero la carga tributaria varía de un caso a otro. Por tanto, para tomar una decisión, habrá que tener en cuenta no solo las ventajas e inconvenientes de cada alternativa desde el punto de vista empresarial sino también desde el punto de vista fiscal, que en muchas ocasiones resulta decisivo.