



# INTERPRETACION DE CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICION

César García Novoa  
Catedrático de Derecho  
Financiero y Tributario  
15 DE ABRIL, BRASILIA

# NATURALEZA DE LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICION

- LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICION COMO TRATADOS INTERNACIONALES.
  - Tratados Internacionales.
  - SINGULARIZADOS POR SU OBJETO

# LOS CARACTERES DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES

- Acuerdo entre sujetos de Derecho Internacional. NORMALMENTE ENTRE ESTADOS.
- Tiene carácter de negocio jurídico (TRIEPEL/GUGGENHEIM).
- DISTINCION: Tratados pacto-Tratados norma.
- LES RESULTA APLICABLE LA CONVENCION DE VIENA DE 1969.
- FASES: Negociación.
  - Adopción del texto y verificación.
  - Manifestación del consentimiento.
  - LA RATIFICACION. FORMA SOLEMNE DE PRESTACION DEL CONSENTIMIENTO.
  - Depende de cada Estado. Puede corresponder al legislativo, al ejecutivo o conjuntamente a ambos.

# RELACION TRATADOS/DERECHO INTERNO

- POSTURAS TRADICIONALES:
- Pluralistas y dualistas: Separación absoluta entre los ordenamientos (Triepel).
- Seudomonismo: El ordenamiento internacional se integra en el ordenamiento interno pero se subordina a éste.
- Monismo: El Derecho Internacional es límite y fundamento último del Derecho Interno.
- POSICION MAS DIFUNDIDA: Monismo moderado. El Derecho Interno es autónomo frente al derecho internacional pero debe respetar y subordinarse a éste.

# ARTICULACION CONSTITUCIONAL DE LAS RELACIONES DERECHO INTERNACIONAL-DERECHO INTERNO

- Los ordenamientos internos utilizan diversos mecanismos:
- Ley Fundamental de Bonn; art. 25. El Derecho Internacional Público es parte del Derecho Federal y **prevalece** frente al Derecho Interno.
- Constitución Italiana: Art. 10. El ordenamiento jurídico italiano se ajustará a las normas de derecho internacional.
- Art. VI Constitución Americana: Observación de los Tratados estipulados, aunque no hay una regla de prevalencia.
- Constitución española: Principal expresión del monismo moderado: Art. 96. Desde que un Tratado Internacional es válido internacionalmente se incorpora al ordenamiento interno.
- LA EFICACIA DEPENDE DE SU PUBLICACION.
  
- NO SE DICE EXPRESAMENTE QUE EL DERECHO INTERNACIONAL PREVALEZCA FRENTE AL ORDENAMIENTO INTERNO, PERO ES UNA PREVALENCIA IMPLICITA.

# LA PECULIARIDAD DEL OBJETO DE LOS CDI.

- Limitan la soberanía fiscal de los Estados.
- NORMAS DE REPARTO:
- Determinan cómo se ejerce la soberanía fiscal.
- De modo exclusivo o de modo compartido.
- Las Disposiciones de los Tratados van dirigidas a los Estados firmantes –*no self executing*–.

# LA PECULIARIDAD DEL OBJETO DE LOS CDI (III)

EN CUANTO NORMAS DE REPARTO NO CALIFICAN LAS RENTAS, LAS CLASIFICAN, **ASIGNANDO LA TRIBUTACION PRIMARIA A UNO DE LOS ESTADOS CONTRATANTES.**

*Son normas de estructura.*

*De forma concurrente, excluyente o prevalente.*

No otorgan el Derecho a gravar, pues este nace de la soberanía fiscal de los Estados miembros, pero sí *modulan y limitan ese derecho a gravar.*

# LA PECULIARIDAD DEL OBJETO DE LOS CDI (IV)

- ¿Son los CDI,s normas de calificación?
- AUTORES QUE LO NIEGAN ROTUNDAMENTE.
- La calificación la hace exclusivamente el ordenamiento interno.
- ¿ES POSIBLE IMAGINAR UNA NORMA DE ATRIBUCION QUE NO INCIDA EN LA CALIFICACION DE DERECHO INTERNO?.
- Pej; ¿ se puede decir que el Estado de la fuente gravará regalías sin que tenga incidencia el concepto de regalías que dé el CDI ?.

# LA PECULIARIDAD DEL OBJETO DE LOS CDI

- Un sector de la doctrina: LOS CDIS son normas de calificación.
- Desplazan completamente a la legislación interna en un tipo de hechos imponibles: *hechos imponibles de dimensión internacional*.
- SON UNA ESPECIE DE MINI-SISTEMAS FISCALES.
- No pueden ser interpretados con los instrumentos propios del Derecho Internacional.

# LOS MODELOS DE CONVENIO

- Constituyen otra peculiaridad de los CDI,S frente al resto de Tratados.
- Interés de organizaciones internacionales para organizar modelos de convenciones –*convenciones-tipo*–.
- Constituyen *Backdoor Rules*.
- MODELO OCDE/ONU/COMUNIDAD ANDINA.
- Comentarios al Modelo OCDE.

# LA CUESTION DE LA CALIFICACION E INTERPRETACION (APLICACIÓN)DE LOS CDI

- Introducción: Diferencia Interpretación/Calificación.
- Superada la diferenciación radical de ambas actividades.
- Dos realidades que interactúan: se califican los hechos y se interpretan las normas.

# CALIFICACION

- Los actos, hechos o negocios productores de rentas contempladas en los CDIs se calificarán por los aplicadores de los Convenios (Administraciones Fiscales y jueces de los Estados firmantes).
- LA CALIFICACION DEPENDERA DE LA NORMA INTERNA DEL ESTADO QUE APLIQUE EL CONVENIO.
- Aunque dependerá de su interacción con el CDI.
- COMO VAN A CALIFICAR DOS ESTADOS FIRMANTES PUEDEN PROVOCAR CONFLICTOS DE CALIFICACION.

## DISTINTAS TIPOS DE NORMAS EN LOS CDIs DEL MODELO OCDE DE CARA A SU CALIFICACION

- *Normas Autónomas y Cerradas.*
- CONSTITUYEN LA EXCEPCION:
- EL MOCDE define el tipo de renta.
- No se hace remisión a la norma interna. Se evita la calificación por los Estados miembros y se evita el conflicto.
- Ej: Art. 12. Regalías.
- Se predica de otras disposiciones del MOCDE que no tienen naturaleza de “normas de reparto”.
- Art. 7: E.P. (*threshold* o requisito mínimo/Art.9 ; precios de transferencia

## DISTINTAS TIPOS DE NORMAS EN LOS CDIs DEL MODELO OCDE DE CARA A SU CALIFICACION (II)

- En estos casos si una norma interna no sigue el contenido del Convenio.
- FRENTE A RESIDENTES CON ESTADOS CON CONVENIO HA DE APLICARSE EL CONVENIO Y NO LA NORMATIVA INTERNA.
- Lo especifica el art. 3,1 del MOCDE; preferencia por las definiciones contenidas en los Convenios.

## DISTINTAS TIPOS DE NORMAS EN LOS CDIS DEL MODELO OCDE DE CARA A SU CALIFICACION (III)

- Problemas; vacíos provocados por los CDIS, deben ser llenados por los jueces y tribunales del ordenamiento interno.
- Se aparta del art. 12 del MOCDE.
- Tributación compartida.
  - 3 %: uso o concesión de uso e noticias.
  - 5 %: derechos de autor, excepto científicas.
  - 10 %: patentes, marcas, know-how, asistencia técnica y cesión de equipos.
  - 15 %: demás casos.
- ¿Qué pasa con el software?. La Administración defendía la calificación de los programas de ordenador como “obra científica”.
- TS: sentencias de 28 de abril y 26 de junio de 2001; obra literaria; protección similar en el Convenio de Ginebra. TRIBUTARIA POR DERECHOS DE AUTOR AL 5 %.

# *Normas Autónomas y Abiertas a la Legislación Interna*

- Normas convencionales que proporcionan una definición normativa propia del CDI y complementan su caracterización conceptual a través de una norma de remisión.
- Al ser la norma interna fruto de la remisión del CDI, ambas tendrían el mismo rango y no habría preeminencia de una sobre otra.
- Arts. 10 (dividendos) y 11 (intereses).
- Queda abierta la calificación a la normativa interna: por ejemplo, **préstamos participativos**.

# Normas abiertas a la *Lex Fori*

- El CDI se niega a hacer una definición propia y se abre a la definición de ambas partes contratantes.
- EJ: Art. 4. Residencia.
- Referencia; art. 3,2 del MOCDE.
- HA SIDO INTERPRETADO ERRONEAMENTE (AVERY JONES) COMO UNA REMISION AL ESTADO DE LA FUENTE.
- SE REMITE AL ESTADO QUE APLIQUE EL CONVENIO.

# CLASES DE CONFLICTOS DE CALIFICACION

- Surgen de las reglas que los Estados utilizan para entender que tienen o no competencia para gravar.
- PRIMER SUPUESTO: EL ESTADO DE LA FUENTE Y EL DE RESIDENCIA APLICAN REGLAS DE COMPETENCIA EXCLUYENTE ENTRE SI.
- Por ejemplo: arrendamiento de inmuebles:
  - El de la residencia aplica el art. 7 (rendimientos empresariales).
  - El de la fuente el 6 (renta derivadas de inmuebles).
  - RESOLUCION: Procedimiento amistoso (art. 25 MOCDE)

# CLASES DE CONFLICTOS DE CALIFICACION (II)

- SEGUNDO SUPUESTO:
- El Estado de la fuente y el de residencia aplican normas excluyentes de sí mismos:
- El mismo caso anterior anterior pero el Estado de residencia otorga competencia exclusiva a la fuente y el Estado de la fuente al de residencia.
- DOBLE NO IMPOSICION: Suelen dar lugar a la previsión de cláusulas de sujeción efectiva o *subject to tax*.

# LA CUESTION DE LA SUJECION EFECTIVA

- Para evitar que la no exigencia de sujeción efectiva provoque dobles NO IMPOSICIONES: cláusulas de sujeción efectiva.

# CLAUSULA DE TRIBUTACION EFECTIVA

- **Cláusulas de tributación efectiva** ( *subject to tax approach* ). EVITAR QUE UNA SOCIEDAD NO TRIBUTE EN NINGUNO DE LOS DOS ESTADOS (Comentarios 17 y 18 al art. 1 MOCDE)
- **ELLO PUEDE PRODUCIRSE:**
  - El Convenio lleva a que una renta quede sin tributar. Ejemplo España-Austria, hasta 1999.
  - Se crea una sociedad exenta en uno de los países firmantes, que obtiene dividendos en el otro Estado, y se aplica el 10,5 que impide gravarlos. Si la sociedad exenta esa una sociedad *conduit*, se podrá aplicar la cláusula.

# CLASES DE CONFLICTOS DE CALIFICACION (III)

- TERCER SUPUESTO:
- El Estado de residencia aplica una regla excluyente de su competencia y el de la fuente una regla concurrente (de tributación compartida).
- EL MAS EXTRAÑO PUES NO ES NORMAL QUE EL ESTADO DE RESIDENCIA NO EJERZA SU PODER FISCAL VIA CRITERIO DE EXCLUSION.
- Lo normal es que lo ejerza porque no lo grave, porque quiere dejarlo exento.
- Normalmente, como medida de incentivo económico.
- Por ejemplo; sociedad residente en un Estado exenta (ETVs, *holdings*)

# CLASES DE CONFLICTOS DE CALIFICACION (IV)

- En estos casos;
- El Estado de la fuente someterá a gravamen limitado el dividendo en la fuente, sobre la base de que el de residencia lo gravará.
- El de residencia no gravará. NO HAY DOBLE IMPOSICION JURIDICA, puede haberla económica.
- JUSTIFICA LA CLAUSULAS DE EXCLUSION.

# LA CLAUSULA DE EXCLUSION

- Cláusulas de exclusión (*exclusion approach*).  
Comentario 15 al art. 1 MOCDE.
  - **NO APLICAR LAS VENTAJAS DERIVADAS DEL CDI EN CIERTOS SUPUESTOS EN FUNCION DEL REGIMEN PRIVILEGIADO.**
  - Los más normal: A SOCIEDADES QUE TIENEN UN REGIMEN PRIVILEGIADO (NO TRIBUTAN O TIENEN UNA TRIBUTACION MUY BAJA).
- Se aplica a tipos sociales muy conocidos.
- Ejemplo paradigmático: CONVENIOS CON LUXEMBURGO.  
*Sociedad holding* luxemburguesa.
  - También ETV's españolas

# CLASES DE CONFLICTOS DE CALIFICACION (V)

- CUARTO SUPUESTO: El Estado de la fuente aplica una regla de reparto excluyente de su potestad tributaria y el de residencia una regla concurrente.
- EL ESTADO DE LA RESIDENCIA SE DISPONE A GRAVAR POR TODA LA RENTA MUNDIAL A LA SOCIEDAD Y EL ESTADO DE LA FUENTE NO GRAVA EL DIVIDENDO.
- NO HABRA DOBLE IMPOSICION JURIDICA, PERO PUEDE HABERLA ECONOMICA (SI EL ESTADO DE LA FUENTE GRAVA LA RENTA DE LA SOCIEDAD QUE PAGA EL

# CLASES DE CONFLICTOS DE CALIFICACION (VI)

## QUINTO SUPUESTO:

El Estado de residencia y el de la fuente aplican dos reglas de competencia concurrente.

EL UNICO PROBLEMA SERA, EN ESTE CASO, LA ELECCION DEL METODO DE ELIMINACION DE DOBLE IMPOSICION (EXENCION O IMPUTACION)

## PROPUESTAS DOCTRINALES PARA RESOLVER LOS CONFLICTOS DE CALIFICACION

- EL CRITERIO DEL ESTADO DE LA FUENTE:
- Informe de la OCDE sobre *partnerships de 1999*: *EL ESTADO DE RESIDENCIA VERIFICARA SI LA POTESTAD QUE CORRESPONDE AL ESTADO DE LA FUENTE SE ENCUENTRA ACORDE CON EL CONVENIO.*
- EL ESTADO DE RESIDENCIA ESTARIA VINCULADO POR LA NORMA DE CALIFICACION DEL ESTADO DE LA FUENTE.

## PROPUESTAS DOCTRINALES PARA RESOLVER LOS CONFLICTOS DE CALIFICACION (II)

- A FAVOR: RELEVANCIA DEL ESTADO DE LA FUENTE.
- EN CONTRA: SOMETIMIENTO DEL ESTADO DE RESIDENCIA. Debe el Estado de residencia ELIMINAR LA DOBLE IMPOSICION CUANDO EL ESTADO DE LA FUENTE HAYA GRAVADO SIN TENER OBLIGACION DE HACERLO ?.
- Dos respuestas:
  - NO. Porque el Estado de la fuente ha gravado sin tener el *deber de hacerlo*.
  - SI: Por imperativos de la buena fe; no puede desconocer lo que hace el Estado de la fuente

## PROPUESTAS DOCTRINALES PARA RESOLVER LOS CONFLICTOS DE CALIFICACION (III)

- LA INTERPRETACION DEL ART. 3,2: AVERY JONES
- Ello proviene de una interpretación concordada del art. 3,2 y de los artículos 23 A y 23 B del MOCDE.
  - Según el primero: legislación interna en cualquier término no definido.
  - Según el segundo: obligación del Estado de residencia de otorgar un mecanismo para evitar la doble imposición.
  - EL ESTADO DE RESIDENCIA TIENE LA OBLIGACION DE RESPETAR LA CALIFICACION DEL ESTADO DE LA FUENTE A LOS EXCLUSIVOS

# PROPUESTA MUY DISCUTIDA

- No es admisible que se dé preeminencia a la ley del Estado de la Fuente.
- TIENE EL MISMO RANGO QUE LA LEY DEL ESTADO DE RESIDENCIA Y NO TIENE SENTIDO LA PREVALENCIA DE UNA SOBRE OTRA.
- ¿Y si la ley del Estado de residencia, en uso de su soberanía, excluye la del Estado de la fuente?.

## PROPUESTAS DOCTRINALES PARA RESOLVER LOS CONFLICTOS DE CALIFICACION (II)

- EL CONTEXTO CONSENSUADO.
- Parte de entender que el art. 3,2 no remite al Estado de la Fuente sino al que aplique el convenio.
- *CONTEXTO CONSENSUADO* de VOGEL.
- Los problemas de calificación deben resolverse con remisión al contexto de

# EL CONTEXTO CONSENSUADO

- Reflejo en la Comunidad Andina:
- Superación del art. 3 de la Decisión 40: Toda expresión no definida en el presente Convenio tendrá el sentido que se usa en la legislación vigente **de cada país miembro.**
- Decisión 578: APLICACIÓN TENIENDO EN CUENTA QUE EL PROPOSITO FUNDAMENTAL ES EVITAR LA DOBLE IMPOSICION.

# CALIFICACION Y AMBITO DE APLICACIÓN SUBJETIVA DE LOS CDI, S

- La calificación tiene incidencia en la determinación de los sujetos a los que se aplica el Convenio.
- ASPECTOS NORMATIVOS: Sujetos a los que se aplica los CDI,s.

# CRITERIOS DE SUJECION DEL CONVENIO (II)

- El convenio se aplica a los residentes de ambos Estados firmantes (art. 1º MOCDE).
- Principio de *eficacia limitada*.
- Concepto de residencia: Art. 4. CONCEPTO DE DERECHO INTERNO.
- Art. 4 MOCDE: toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, **está sujeta a imposición** en el mismo por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga.
- **NO ES IMPRESCINDIBLE LA SUJECION EFECTIVA EN EL ESTADO DE RESIDENCIA.**

## ALGUNOS PRECEPTOS NO SON DE APLICACIÓN EXCLUSIVA A LOS RESIDENTES

- Art. 24: NO DISCRIMINACION. Es no discriminación por razón de nacionalidad.
- Imposibilidad de que el nacional de un Estado firmante sea peor tratado en el otro Estado que el nacional de ese otro Estado. Siempre que se encuentren en la misma situación, entre otras, por razón de la residencia.

# EL CRITERIO DE LA RESIDENCIA

- Se excluyen las situaciones en que se tributa sólo por la renta obtenida en el territorio del Estado: se vincula la residencia al *world wide income*.
- Sin embargo, si es posible obtener la aplicación del Convenio cuando sólo se tribute por rentas repatriadas.
- **NO ES IMPRESCINDIBLE LA SUJECION EFECTIVA EN EL ESTADO DE RESIDENCIA.**

# LAS NORMAS DE *tie breaker rules*.

- TIENEN COMO FINALIDAD EVITAR SITUACIONES DE DOBLE RESIDENCIA PERO AL MISMO TIEMPO UNA FINALIDAD ANTIELUSORIA: IMPEDIR EL APREVECHAMIENTO DE ESTAS SITUACIONES DE DOBLE RESIDENCIA.
- Art. 4, 2. MODELO OCDE (*tie breakes rules*)
- SE DEFINEN EN FUNCION DE CRITERIOS DE MERCADO CARÁCTER TERRITORIAL.
  - Vivienda.
  - Centro de intereses vitales.
  - Residencia habitual
  - Nacionalidad
  - Acuerdo
- Nuevos puntos de conexión a partir de la globalización( revisión MODELO OCDE 2000 ): Cambios frecuentes de dirección efectiva – *day by day management* -.
- El criterio de la “dirección estratégica”: *key management*.

# BENEFICIARIO EFECTIVO

- No hay definición.
- La base está en el concepto anglosajón *beneficial ownership* que diferencia la titularidad formal de la económica (*settlor/trustee*, usufructo/nuda propiedad).
- Se suele definir como aquél perceptor de renta que puede disponer libremente de la misma por ser su destinatario económico último.
- Se incluyen:
  - Agente y mandatario (Comentario 12,1 al art. 10 MOCDE).
  - Meros intermediarios (MOCDE).
  - Sociedades instrumentales (*Informe Los Convenios de Doble Imposición y el uso de sociedades conductoras*).

## LA INCIDENCIA DE LOS CDI CON RELACION A LAS SOCIEDADES DE PERSONAS

- Informe del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE de 20 de enero de 1999; *La aplicación del Modelo OCDE a las partnerships.*
- COMENTARIOS 2 A 6 AL ART. 1 DEL MOCDE.
- Problemas:
  - Intervención de más de dos Estados: el de la sociedad, el de la fuente y el de residencia de los socios.
  - NO SE RESUELVE SUFICIENTEMENTE CON CONVENIOS BILATERALES.
  - LOS MAYORES PROBLEMAS SE PRODUCEN EN EL ESTADO DE RESIDENCIA DE LOS SOCIOS DE LAS SOCIEDADES DE PERSONAS.

## *CONFLICTOS DE CALIFICACION BILATERALES RESPECTO A LAS PARTNERSHIPS*

- Otro problema: Asimetría en la calificación.
- En un Estado se le equipara a las sociedades.
- En otro *transparente*. Se grava a los socios.
- **IMPOSIBILITA QUE LOS SOCIOS INVOQUEN EL CDI SI EL ESTADO DE LA FUENTE GRAVA A LOS SOCIOS Y EN EL DE RESIDENCIA SE CONSIDERA SUJETO A LA SOCIEDAD.**
- Los socios residentes en el Estado de la sociedad no podrán pedir la aplicación del CDI.
- **NECESIDAD DE CONTEMPLARLOS EN EL CDI O DE ACUERDOS INTERPRETATIVOS.**

# *SITUACIONES TRIANGULARES RESPECTO A LAS PARTNERSHIPS*

- Problemas cuando intervienen tres Estados.
  - A) El Estado de la fuente.
  - B) El Estado de residencia de la sociedad de personas.
  - C) El Estado de residencia de los socios.
  - ES POSIBLE QUE EXISTAN DOS CONVENIOS.
    - Entre A y B
    - Entre A y C
  - PODRIA DARSE UNA *DOBLE SOLICITUD DE BENEFICIO*.
    - Los socios, el CDI entre A y C si el Estado C de residencia de los socios atribuyen a éstos las rentas de la sociedad.
    - La sociedad, el CDI entre A y B si la sociedad tributa como tal en el Estado B que es el de su residencia.

# LA INCIDENCIA DE LOS CDI CON RELACION A LAS SOCIEDADES DE PERSONAS(IV)

- **El principal problema es la aplicabilidad del CDI por parte del Estado de la fuente:**
- Requisito prioritario: que el Estado de constitución de la sociedad la considere persona.
- **NO SE DARA ESTA CONSTITUCION CUANDO LA CONSIDERE TRANSPARENTE.**
- El Informe OCDE 1999 aclara qué se entiende por transparencia.
  - Cuando se reparte el rendimiento y se cuantifica en el socio.
  - Cuando se califica y se cuantifica en la sociedad y se reparte después a los socios.

## LA INCIDENCIA DE LOS CDI CON RELACION A LAS SOCIEDADES DE PERSONAS(V)

- Si el Estado de constitución de la sociedad la considera persona el Estado de la fuente aplicará el CDI aunque el ordenamiento de la fuente la considere transparente.
- Si el alguno de los socios reside en el Estado de la fuente habrá un supuesto de doble imposición económica DIFICIL DE CORREGIR.

## LA INCIDENCIA DE LOS CDI CON RELACION A LAS SOCIEDADES DE PERSONAS(VI)

- SEGUNDO SUPUESTO: SI EL ESTADO DE CONSTITUCION DE LA PARTNERSHIP NO LA CONSIDERA PERSONAS SINO TRANSPARENTE.
- Caben dos posibilidades:
  - A) Que los socios residan en el mismo Estado que la sociedad.
  - B) Que los socios residan en un tercer Estado.

# LA POSICION DEL ESTADO DE LA FUENTE EN CUANTO A LOS PARTNERTSHIPS

- Si LOS SOCIOS RESIDEN EN EL MISMO ESTADO EL INFORME DE LA OCDE LE DA DIVERSAS FACULTADES AL ESTADO DE LA FUENTE
- El Estado de la Fuente puede adoptar diversas soluciones:
- **A) Ninguna entidad extranjera es transparente.**
- **B) La entidad se considera sujeto pasivo si tiene personalidad jurídica. Sino se consideran sujetos sus socios.**
- **C) La entidad puede elegir si el contribuyente de la renta es ella misma o los socios.**
- **D) Se compara la entidad extrajera con la correspondiente del derecho interno y se el da el mismo trato. La decisión acerca de los términos de comparación la toma libremente la Administración.**
- **E) Se publica una lista con los criterios que deben regir la comparación, y con base a ellos se toma la decisión de comparar.**
- **F) Se toma en consideración el régimen tributario que aplique el Estado de constitución a la entidad.**
- **INSEGURIDAD:** Una entidad que tiene vínculos con varios Estados no tiene garantizado que vaya a obtener una respuesta uniforme acerca de su personalidad jurídico-fiscal.

## LA POSICION DEL ESTADO DE LA FUENTE EN CUANTO A LOS PARTNERTSHIPS (II)

- Si la sociedad de personas está en un Estado y los socios residen en otro, SE APLICARAN LOS CONVENIOS SI EL ESTADO DE RESIDENCIA DE LOS SOCIOS LES *ATRIBUYE LA RENTA (reconoce que tributan como miembros de una sociedad transparente)*

## LA POSICION DEL ESTADO DE LA FUENTE EN CUANTO A LOS PARTNERTSHIPS (III)

- SI EL ESTADO DE LA FUENTE SE ENCONTRASE CON UNA SOCIEDAD DE PERSONAS que TRIBUTA COMO TRANSPARENTE EN SU ESTADO DE RESIDENCIA Y UNOS SOCIOS A LOS QUE SU ESTADO DE RESIDENCIA NO LES ATRIBUYE LA RENTA no habría aplicación de CDI y el Estado de la fuente **podría gravar ilimitadamente.**

# LA POSICION DEL ESTADO DE LA FUENTE EN CUANTO A LOS PARTNERTSHIPS (IV)

- SI EL ESTADO DE LA FUENTE SE ENCONTRASE CON UNA SOCIEDAD DE PERSONAS QUE TRIBUTA COMO TAL EN SU ESTADO DE CONSTITUCION Y UNOS SOCIOS A LOS QUE SU ESTADO DE RESIDENCIA LES ATRIBUYE LA RENTA se podrían aplicar, teóricamente, AMBOS CONVENIOS.
- PORQUE: CUANDO EL ESTADO DE CONSTITUCION CONSIDERA QUE LA SOCIEDAD DE PERSONAS ES TRANSPARENTE, **PROCEDE APLICAR LOS CDI,S CELEBRADOS CON EL ESTADO DE LA FUENTE POR EL ESTADO DONDE RESIDAN LOS SOCIOS.**
- Criterio para elegir uno:
  - El más favorable.
  - El que sea acorde con el tratamiento (transparente o no) que le dé el Estado de la fuente.

## LA INCIDENCIA DE LOS CDI,S CON RELACION A LAS SOCIEDADES DE PERSONAS (IX)

- En este último caso la aplicación del CDI puede suponer el gravamen limitado en la fuente (p. ej. Rentas pasivas) Y EL GRAVAMEN EN EL ESTADO DE LA SOCIEDAD Y EN EL DE LOS SOCIOS.
- Si aplicamos sólo el CDI en virtud de la regla de la identidad subjetiva, sólo respecto al CDI que se aplique podría aplicarse el método para limitar la doble imposición.

# PROPUESTAS RESPECTO A SOCIEDADES DE PERSONAS

- Garantizar que no existe asimetría:
  - Que todos los Estados implicados tengan la misma idea sobre quién es el sujeto.
  - Lo lógico: que adopten el criterio (gravar sociedad o socios) del Estado de constitución.
  - ARGUMENTO EN CONTRA: Da lugar a una cierta planificación; escoger el Estado según lo que convenga. No es objeción (USA permite a las sociedades de personas decidir cómo van a tributar).
  - Esta previsión se podría introducir en el MOCDE o mediante tratado multilateral.
  - Se podría aplicar también a *trust*.

# INTERPRETACION

- Hay frecuentes remisiones al Derecho Interno:
- Por ejemplo; art. 4 (residencia), 23 (métodos para evitar la doble imposición).
- Art. 3,2: 2. Para la aplicación del Convenio por un Estado contratante, cualquier expresión no definida en el mismo tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, *el significado que le atribuya la legislación de ese Estado (relativa al los impuestos del ordenamiento interno) relativa a los impuestos que son objeto del Convenio.*
- La interpretación según el derecho nacional no es deseable; provoca conflictos y dobles imposiciones.
- Habrá que recurrir al contexto para evitar esto.
- *a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente,*

# EL CONCEPTO DE CONTEXTO

- ¿Qué se entiende por contexto?.
- En primer lugar hay que acudir al contexto del Convenio que estamos interpretando.
- Hay que recurrir al art. 31 de la Convención de Viena de 1969 sobre Derecho de los Tratados.
- A LA HORA DE REGULAR LA INTERPRETACION DA PREFERENCIA AL TEXTO DE LOS TRATADOS FRENTE A LA VOLUNTAD DE LOS FIRMANTES.
- LA PREVALENCIA CONTEXTUAL ES FRUTO DE QUE SE PRIORIA EL TEXTO DEL CONVENIO.

# ART. 31 DE LA CONVENCION DE VIENA

- Art. 31 de la Convención de Viena: “Un tratado deberá interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de estos y teniendo en cuenta su objeto y fin”.
  - Buena fe.
  - Sentido corriente
  - Objeto y Fin.
- LA OPCION POR EL SENTIDO CORRIENTE NO EXCLUYE EL SIGNIFICADO JURIDICO O TECNICO.
- *Sentido corriente* ha de entenderse como *sentido claro*.

# SENTIDO CORRIENTE Y SIGNIFICADO ESPECIAL

- Se proclama una interpretación teleológica. EL SENTIDO ORDINARIO QUE MEJOR SE ADECUE AL OBJETO Y FIN.
- Sólo se dará un sentido especial a los términos si así lo quieren las partes firmantes.
  - PORQUE ASI LO QUIEREN EN EL PROPIO TRATADO.
  - POR EL CONTEXTO.

# ¿QUE ES EL CONTEXTO PARA LA CONVENCION DE VIENA?

- Art. 31,2: “Además del texto” (sic), incluidos su preámbulo y anexos: “a) todo acuerdo que se refiera al tratado y haya sido concertado entre todas las partes con motivo de la celebración del tratado” y “b) todo instrumento formulado por una o más partes con motivo de la celebración del tratado y aceptado por las demás como instrumento referente al tratado”.

# EL CONTEXTO INTERNO

- VISION RESTRICTIVA: La referencia al *contexto* contenida en el mismo equivaldría, única y exclusivamente, a lo que el art. 31,2 de la Convención de Viena menciona cuando dice “además del texto, incluidos su preámbulo y anexos”. EL LLAMADO CONTEXTO INTERNO.
- Si un concreto CDI carece de un contexto interno que permita una adecuada definición del término no descrito en su articulado, no habrá una *interpretación diferente* inferida de tal contexto y procederá, por tanto, la aplicación de la *general renvoi clause* del art. 3<sup>o</sup>,2.

# EL CONTEXTO EN SENTIDO ESTRICTO

- Art. 31, 3, a) y b) DE LA CONVENCION DE VIENA: “todo acuerdo ulterior entre las partes acerca de la interpretación del tratado o de la aplicación de sus disposiciones” y “toda práctica ulteriormente seguida en la aplicación del tratado por la cual conste el acuerdo de las partes acerca de la interpretación del tratado”.
- Estos preceptos están haciendo referencia prioritaria a los **protocolos adicionales y a otros documentos diplomáticos análogos.**
- Podrían incluirse los acuerdos consultivos e interpretativos alcanzados en los procedimientos amistosos, en los términos del art. 25 del Modelo OCDE.

# LOS MEDIOS COMPLEMENTARIOS Y SUPLEMENTARIOS

- A ELLAS SE REFIERE EL ART. 32 DE LA CONVENCION DE VIENA:
- Se emplearán cuando el recurso a los medios normales de interpretación conduzca a un sentido oscuro o ambiguo del texto.
- Incluye **los trabajos preparatorios y las circunstancias de celebración del tratado.**

# LOS MODELOS DE CONVENIO

- El más expandido; el MOCDE. Coexiste con los Modelos ONU y USA.
- Son una expresión del denominado *soft law*.
- Forma de producción incompatible con las fuentes tradicionales del Derecho Tributario.
- Tendencia a cuestionar el papel del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE como órgano de producción de normas jurídicas.
- Especiales críticas respecto a los cambios normativos introducidos a través de las modificaciones a los Comentarios al MOCDE.

# EL VALOR DE LOS COMENTARIOS AL MOCDE

- Si un Estado es miembro de la OCDE y no ha efectuado reservas debe interpretar de acuerdo con el contexto.
- La cuestión es: en el *contexto* definido por la Convención de Viena nos exige valorar si el Modelo encajaría en la referencia que efectúa el art. 31, 2, b), a “todo instrumento formulado por una o más partes con motivo de la celebración del tratado y aceptado por las demás como instrumento referente al tratado”.

# EL VALOR DE LOS COMENTARIOS AL MOCDE (II)

- La configuración como contexto no se deduce de modo indubitado.
- Se podría calificar de ACUERDO CON EL ART. 31,2 COMO “ACUERDO POSTERIOR”. No soluciona el problema al imponer que sea posterior.
- Más aceptable: “trabajo preparatorio” (art. 32 MOCDE); esto es decir, sólo se podría acudir a los Comentarios cuando el recurso a los medios normales conduzca a un resultado oscuro o ambiguo.
- SI DE ACUERDO CON EL SENTIDO CORRIENTE DEL ART. 31 DE LA CONVENCION DE VIENA LA INTERPRETACION ES AMBIGUA CABE ABANDONAR EL C. VIENA Y ACUDIR A LOS COMENTARIOS.

# INTERPRETACION ESTATICA Y DINAMICA

- Interpretación dinámica (*ambulatory interpretation*).
- Las modificaciones en los Comentarios de la OCDE no tienen sólo efectos *pro futuro*. Como normas interpretativas que son su eficacia se corresponde con la de la norma interpretada.
- Comentario 33 a la Introducción al MOCDE: avala esta práctica.
- La alternativa: que cada CDI se interprete de acuerdo con la versión del MOCDE utilizada en el momento de su conclusión.

# INTERPRETACION ESTATICA Y DINAMICA (II)

- ¿Cómo fundamentar la interpretación dinámica?.
- No cabe rechazarla plenamente.
- ES DIFICILMENTE ENCAJABLE EN LA CONVENCION DE VIENA PUES NO SE PUEDE FUNDAR UN SIGNIFICADO ORDINARIO NI ESPECIAL EN UNA VARIACION DEL MOCDE.

# INTERPRETACION ESTATICA Y DINAMICA (III)

- A pesar de su difícil admisión desde la perspectiva de la seguridad jurídica su admisión depende
- Deben incluir verdaderos preceptos interpretativos. SE EXCLUYEN AQUELLOS PRECEPTOS QUE TENGAN UNA VERDADERA NATURALEZA INNOVADORA DEL TRATADO Y SUPONGAN UNA MODIFICACION DEL MISMO AL MARGEN DEL PROCEDIMIENTO DE DENUNCIA.
- Ejemplo: precios de transferencia en 1995 modificación del 2000 en materia de comercio electrónico.

# MODELO USA

- El art. 1 del Modelo ONU es igual al art. 1 del MODELO OCDE.
- Sin embargo, el art. 1 del MC USA de 1996 introduce dos conceptos:
- Principio de no agravación.
- Cláusula de excepción (*saving clause*).

# CLAUSULA DE NO AGRAVACION

- Recogido en el Art. 1,2 del Modelo USA.
- RESPONDE A LAS LIMITACIONES TRADICIONALES DE LA IMPOSICION EN EL SISTEMA USA.
- Cuando:
  - El CDI no acierte a eliminar totalmente la doble imposición.
  - Cuando la carga total sea superior a la derivada de aplicar la normativa interna.
  - ES UNA OPCION DEL CONTRIBUYENTE PARA SOLICITAR QUE SE APLIQUE LA NORMATIVA INTERNA

# CLAUSULA DE NO AGRAVACION (II)

- Como regla general, la opción debe ser global para todo el régimen jurídico.
- Cabe una opción: OPTAR SOLO POR LOS METODOS INTERNOS DE CORRECCION DE LA DOBLE IMPOSICION.

# CLAUSULA SAVING CLAUSE

- Arts. 1, 4 y 5 del Modelo USA:
- Permite al Estado parte del CDI someter a imposición a sus ciudadanos como si el Convenio no hubiera entrado en vigor.
- Está pensado fundamentalmente para los nacionales no residentes USA (por ejemplo, que obtenga renta en territorio USA).
- También para extranjeros que residen en Estado Unidos y el conflicto se resuelve a favor de USA, aplicando las reglas de *tie breaker rule*

# CLAUSULA SAVING CLAUSE (II)

- En la versión del MOCDE de 1981; extranjeros que hubieran disfrutado de la nacionalidad y la hubieran perdido con la finalidad de eludir la imposición, *en un plazo de diez años a partir del pérdida* (art. 1,4).
- En la versión de 1996, se incluye a los *residentes permanentes*. EL QUE TIENE CARTA VERDE Y A EFECTOS DE OBLIGACION FISCAL EN USA SE LE CONSIDERA.
- Habrá que reconocer la saving clause también respecto a residentes permanentes.

# LOS METODOS DE INTERPRETACION DE LOS CDIS.

- Evolución de las interpretaciones formalistas a las funcionales.
- LA APLICACIÓN DE LA INTERPRETACION ECONOMICA A LOS CDI'S.
- LA OCDE ESTA PROPICIANDO LA INTERPRETACION ATENDIENDO A LA REALIDAD ECONOMICA O INTERPRETACION ECONOMICA DE LOS CONCEPTOS EN LOS CDI,S.



# LA INTERPRETACION ECONOMICA DE LOS CDI,S

- Interpretación del art. 7 sobre establecimiento permanente:
- Concepto *unidad de obra o agencia*.

# NUEVAS TENDENCIAS DEL DERECHO INTERNACIONAL TRIBUTARIO

- NUEVAS RESPECTO A A LA CONCEPCION TRADICIONAL DEL DERECHO INTERNACIONAL TRIBUTARIO.
- Distinción Derecho Tributario Internacional-Derecho Tributario Internacional.
- DERECHO INTERNACIONAL: DERECHO DE LOS TRATADOS.

# NORMAS DE DERECHO INTERNACIONAL

- Derecho Internacional clásico. Articulado en torno a Estados soberanos e independientes.
- Tratados Internacionales:
- El problema de su integración en el Derecho Interno.
- Bien su conversión en norma interna.
- Bien los mecanismos de monismo moderado: Publicación y aplicación como si *fuera derecho interno*.
- Los Estados solventan esta situación mediante la *interpositio legislatoris* (autorización legal para negociar tratados).



# HACIA LA GLOBALIZACION

- La crisis de la fragmentación internacional y los aspectos embrionarios del fenómeno global.
- La denominada globalización económica.
- AFECTA A UN DERECHO INTERNACIONAL BASADO EN EL CONCEPTO CLASICO DE SOBERANIA

## LA MUTACION DEL PODER TRIBUTARIO EN EL SIGLO XXI DESDE LA PERSPECTIVA EUROPEA E INTERNACIONAL.

- El concepto de poder tributario.
- Concepto apodíctico: Derivación de la soberanía
- LA IDEA DE SOBERANIA: BODINO
- Idea de Potestad Soberana. Cualidad esencial del Estado.
- La soberanía consiste en *crear y derogar la ley con potestad suprema.*
- EL SOBERANO NO ESTA SUJETO A SUS LEYES. SOLO LIMITADO POR EL DERECHO DIVINO Y NATURAL

# EL CONCEPTO DE SOBERANIA

- SUPERACION DE ESTAS LIMITACIONES. Teorías contractualistas.
- En especial *HOBBS*. Soberanía: La ley es la palabra de quien, **por derecho, tiene el poder soberano**.
- En el ámbito interno se traduce en poder supremo; *poder que está por encima de los demás poderes sociales*.
- En el ámbito externo: Independencia frente a otros poderes soberanos.
- Elementos de la Soberanía: Pueblo, Territorio y Poder.

# EL CONCEPTO DE SOBERANIA (IV)

- LA APARICION DEL ESTADO CONSTITUCIONAL.
- La base del fenómeno constitucional está en la articulación de la soberanía popular COMO PODER CONSTITUYENTE.
- El denominado *momento constituyente*.

# EL CONCEPTO DE SOBERANIA (V)

- Positivización del concepto de Estado Constitucional.
- KELSEN: La Constitución como norma esencial del Estado.
- Teoría de la *norma normarum*.

# JURIDIFICACION DEL PODER TRIBUTARIO

- Otto MAYER: 1924, “ ... El poder tributario es la fuerza pública dirigida hacia las rentas del Estado”.
- SE CONCIBE EL PODER TRIBUTARIO COMO UN PODER JURIDICO PERO NO COMO UN PODER JURIDICAMENTE LIMITADO.

# LA CONSTITUCIONALIZACION DEL PODER TRIBUTARIO

- La Configuración de la Constitución:
  - Referente fundamental del ordenamiento.
  - Consagración de la división de poderes:
    - La concepción tradicional de la *legalidad*.
    - De la *Autoimposición* a la Tipicidad; protección de la propiedad.
  - Constitución Española de 1978: Art. 31,3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la Ley.
- 
-

# LA CONSTITUCIONALIZACION DEL PODER TRIBUTARIO (II)

- Constituciones europeas:
- Constitución Italiana de 22 de diciembre de 1947.
- Ley Fundamental de Bonn de 23 de mayo de 1949.
- Constitución española de 1978.
- ESTADO DE VALORES. LA REALIZACION DE LA JUSTICIA COMO VALOR SUPERIOR DEL ORDENAMIENTO AFECTA AL PLANO TRIBUTARIO.
- Efecto de constitucionalización de la actividad financiera (MORTATI).
-

# HACIA UN DERECHO SUPRANACIONAL COMO ALTERNATIVA AL DERECHO TRIBUTARIO INTERNACIONAL

- El concepto tradicional de soberanía sufre una autorrupción en su rigidez.
- Las Constituciones provocan autorrupciones en la rigidez interna de las Constituciones.
- Art. 96, de la Constitución española.
- Constitución de Colombia: Preámbulo y arts. 9 y 227.
- Las Constituciones admiten la cesión de competencias a un órgano supranacional.
- DERECHO SUPRANACIONAL: Cuerpo jurídico como primacía respecto al ordenamiento interno.



# CONCLUSIONES

- MUCHAS GRACIAS

- [cesar.garcia@usc.es](mailto:cesar.garcia@usc.es)