

**INTRODUCCIÓN
A LA FISCALIDAD
INTERNACIONAL**

CONSEJO EDITORIAL

MIGUEL ÁNGEL COLLADO YURRITA

JOAN EGEA FERNÁNDEZ

JOSÉ IGNACIO GARCÍA NINET

FRANCISCO RAMOS MÉNDEZ

SIXTO SÁNCHEZ LORENZO

JESÚS-MARÍA SILVA SÁNCHEZ

JOAN MANEL TRAYTER JIMÉNEZ

ISABEL FERNÁNDEZ TORRES

BELÉN NOGUERA DE LA MUELA

RICARDO ROBLES PLANAS

JUAN JOSÉ TRIGÁS RODRÍGUEZ

Director de Publicaciones

INTRODUCCIÓN A LA FISCALIDAD INTERNACIONAL

Saturnina Moreno González
Francisco José Nocete Correa
Directores

Autores

Francisco M. Carrasco González
Profesor Titular de Derecho Financiero
y Tributario
Universidad de Cádiz

María García Caracuel
Profesora Titular de Derecho Financiero
y Tributario
Universidad de Granada

Alejandro García Heredia
Profesor Titular de Derecho Financiero
y Tributario
Universidad de Cádiz

José Ángel Gómez Requena
Profesor Ayudante Doctor de Derecho
Financiero y Tributario
Centro Internacional de Estudios Fiscales
(CIEF)
Universidad de Castilla-La Mancha

Amparo Grau Ruiz
Catedrática de Derecho Financiero
y Tributario
Universidad Complutense de Madrid

Jorge Martín López
Profesor Titular de Derecho Financiero
y Tributario
Universidad de Alicante

Saturnina Moreno González
Catedrática de Derecho Financiero
y Tributario
Centro Internacional de Estudios Fiscales
(CIEF)
Universidad de Castilla-La Mancha

Francisco José Nocete Correa
Profesor Titular de Derecho Financiero
y Tributario
Centro Internacional de Estudios Fiscales
(CIEF)
Universidad de Castilla-La Mancha

Colección: Manuales universitarios

Reservados todos los derechos. De conformidad con lo dispuesto en los arts. 270, 271 y 272 del Código Penal vigente, podrá ser castigado con pena de multa y privación de libertad quien reprodujere, plagiare, distribuyere o comunicare públicamente, en todo o en parte, una obra literaria, artística o científica, fijada en cualquier tipo de soporte, sin la autorización de los titulares de los correspondientes derechos de propiedad intelectual o de sus cesionarios.

© 2020 Los autores

© 2020 Atelier
Santa Dorotea 8, 08004 Barcelona
e-mail: editorial@atelierlibros.es
www.atelierlibros.es
Tel.: 93 295 45 60

I.S.B.N.: 978-84-18244-12-4
Depósito legal: B 13073-2020

Diseño y composición: Addenda, Pau Claris 92, 08010 Barcelona
www.addenda.es

ÍNDICE

PRESENTACIÓN	15
ABREVIATURAS	17
CAPÍTULO I. LOS PRINCIPIOS Y CONCEPTOS TRADICIONALES DE LA FISCALIDAD INTERNACIONAL: PASADO, PRESENTE Y FUTURO ...	21
<i>Saturnina Moreno González y José Ángel Gómez Requena</i>	
1. DERECHO TRIBUTARIO INTERNACIONAL: CONCEPTO Y CUESTIONES BÁSICAS	22
2. LOS FINES DEL DERECHO TRIBUTARIO INTERNACIONAL	24
3. LOS CRITERIOS DE ASIGNACIÓN IMPOSITIVA EN LOS IMPUESTOS SOBRE LA RENTA	27
3.1. Tributación en el Estado de residencia y en el Estado de la fuente ...	27
3.2. Los criterios personalista y territorial como nexos impositivos	28
3.3. La determinación de la residencia de las personas físicas	29
3.4. La determinación de la residencia de las personas jurídicas y de las sociedades de personas	31
3.4.1. La residencia de las personas jurídicas	31
3.4.2. La residencia de las sociedades de personas	32
3.5. Los conflictos de doble residencia	33
4. LOS CRITERIOS DE ASIGNACIÓN IMPOSITIVA EN EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO	35
5. LOS CRITERIOS DE ASIGNACIÓN IMPOSITIVA EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES	36
6. EL CONCEPTO DE «ESTABLECIMIENTO PERMANENTE» EN EL DERECHO TRIBUTARIO INTERNACIONAL: DESAFÍOS	38
7. EL HORIZONTE A FUTURO DE LA FISCALIDAD INTERNACIONAL	42
BIBLIOGRAFÍA	46

CAPÍTULO II. LAS FUENTES, TÍPICAS Y ATÍPICAS, DE LA FISCALIDAD INTERNACIONAL	47
<i>Francisco M. Carrasco González</i>	
1. INTRODUCCIÓN: PLURALIDAD DE FUENTES DE DIVERSA PROCEDENCIA Y NECESIDAD DE UNA INTEGRACIÓN ARMÓNICA DE TODAS ELLAS	47
2. LOS TRATADOS INTERNACIONALES	49
2.1. Los Convenios de Doble Imposición	50
2.1.1. Concepto	50
2.1.2. Fines	51
2.1.3. Estructura y contenido	52
2.1.4. Principios de interpretación	54
2.1.5. Relación con el Derecho de la UE y con la normativa interna (remisión)	56
2.2. La Convención Multilateral para la implementación de BEPS	57
2.3. Los tratados sobre intercambio de información y otras medidas de asistencia mutua	59
2.3.1. El Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal	59
2.3.2. Acuerdos específicos de intercambio de información tributaria ...	61
2.4. Otros tratados internacionales con relevancia en la fiscalidad internacional	62
3. EL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA.	63
3.1. Derecho originario.	64
3.2. Derecho derivado.	66
3.3. El acceso al TJUE y la importancia de su jurisprudencia	69
3.4. Relaciones entre Derecho de la UE y los Convenios de Doble Imposición .	72
4. EL DERECHO INTERNO	73
4.1. Normas relevantes para la fiscalidad internacional.	73
4.2. Relaciones entre los Convenios de Doble Imposición y la normativa interna	74
5. EL DENOMINADO <i>SOFT LAW</i>	76
BIBLIOGRAFÍA.	78
CAPÍTULO III. LAS REGLAS DE REPARTO DE LA POTESTAD TRIBUTARIA EN LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN	81
<i>Saturnina Moreno González</i>	
1. INTRODUCCIÓN.	81
2. REPARTO DE LA POTESTAD TRIBUTARIA ENTRE ESTADOS EN LA IMPOSICIÓN SOBRE LA RENTA	85
2.1. Rentas Inmobiliarias	85
2.1.1. Concepto de rentas inmobiliarias	85
2.1.2. Reparto de la potestad tributaria	87
2.2. Rentas empresariales.	91
2.2.1. Concepto de establecimiento permanente	92
2.2.2. Reparto de la potestad tributaria.	101

2.3.	Rentas derivadas del tráfico internacional marítimo y aéreo	104
2.3.1.	Concepto de tráfico internacional	105
2.3.2.	Reparto de la potestad tributaria	105
2.4.	Dividendos	108
2.4.1.	Concepto de dividendo	109
2.4.2.	Reparto de la potestad tributaria	112
2.5.	Intereses	119
2.5.1.	Concepto de interés	120
2.5.2.	Reparto de la potestad tributaria	121
2.6.	Cánones	126
2.6.1.	Concepto de canon	127
2.6.2.	Reparto de la potestad tributaria	137
2.7.	Ganancias de capital	140
2.7.1.	Concepto de ganancias de capital	140
2.7.2.	Reparto de la potestad tributaria	143
2.8.	Servicios personales independientes	147
2.9.	Rentas del trabajo	149
2.9.1.	Concepto de rentas del trabajo	149
2.9.2.	Reparto de la potestad tributaria	150
2.10.	Honorarios de consejeros	158
2.11.	Rentas de artistas y deportistas	160
2.11.1.	Concepto de renta de artista o deportista	160
2.11.2.	Reparto de la potestad tributaria	164
2.12.	Pensiones	168
2.12.1.	Concepto de pensiones y otras retribuciones análogas	168
2.12.2.	Reparto de la potestad tributaria	170
2.13.	Rentas del trabajo y pensiones en el sector público	173
2.13.2.	Reparto de la potestad tributaria	175
2.14.	Rentas de estudiantes, personas en prácticas, profesores e investigadores	177
2.15.	Otras rentas	181
2.15.1.	Ámbito de aplicación del precepto	181
2.15.2.	Reparto de la potestad tributaria	182
3.	REPARTO DE LA POTESTAD TRIBUTARIA ENTRE ESTADOS EN LA IMPOSICIÓN SOBRE EL PATRIMONIO	184
3.1.	Concepto de imposición sobre el patrimonio	185
3.2.	Potestad de imposición	185
	BIBLIOGRAFÍA	189

**CAPÍTULO IV. LÍMITES A LA POTESTAD TRIBUTARIA DE LOS ESTADOS
DERIVADOS DEL DERECHO DE LA UE 191**

María García Caracuel

1.	INTRODUCCIÓN	191
2.	LOS PRINCIPIOS FUNDAMENTALES DEL DERECHO DE LA UE	192
2.1.	Efecto directo	192
2.2.	Primacía	194

2.3. Efecto indirecto	194
2.4. Equivalencia y efectividad	195
2.5. Responsabilidad de los Estados en caso de incumplimiento del Derecho de la UE.	196
2.6. La protección de los derechos fundamentales.	197
3. EL PRINCIPIO DE NO DISCRIMINACIÓN Y LAS LIBERTADES DE LA UE	198
3.1 La libre circulación de mercancías.	199
3.1.1. La prohibición a las restricciones cuantitativas.	200
3.1.2. La prohibición de exacciones de efecto equivalente	200
3.1.4. La prohibición de tributos internos discriminatorios	201
3.2. La libre circulación de personas	202
3.2.1. Libertad de circulación de trabajadores	202
3.2.2. Libertad de establecimiento	204
3.3. La libre prestación de servicios	206
3.4. La libre circulación de capitales y pagos	207
3.5. El derecho general a la libre circulación	211
3.6. Justificación a las restricciones de las libertades y el test de proporcionalidad	211
4. LA PROHIBICIÓN GENERAL DE AYUDAS DE ESTADO	215
4.1. Concepto	215
4.2. Excepciones	218
4.3. El control de las ayudas de Estado	218
5. LA PRODUCCIÓN NORMATIVA EN EL DERECHO DE LA UE: IMPOSICIÓN DIRECTA E INDIRECTA.	220
5.1. El impacto del Derecho de la UE en la imposición directa	221
5.2. El impacto del Derecho de la UE en la imposición indirecta	229
5.2.1. Armonización del IVA	230
5.2.2. Los Impuestos Especiales	231
5.2.3. El Impuesto sobre Operaciones Societarias.	232
BIBLIOGRAFÍA.	234

**CAPÍTULO V. DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL Y MEDIDAS
PARA SU CORRECCIÓN 235**

Francisco José Nocete Correa

1. LA DELIMITACIÓN DEL FENÓMENO DE LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL	235
1.1. Concepto de doble imposición internacional	235
1.2. Factores y causas generadoras de doble imposición internacional	239
1.3. Clases de doble imposición internacional	243
2. MÉTODOS DE ELIMINACIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL	248
2.1. Método de exención	249
2.2. Método de imputación	253
3. INSTRUMENTOS JURÍDICOS TENDENTES A LA ELIMINACIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL	260
3.1. Medidas unilaterales.	260

3.2. Medidas bilaterales	262
3.3. Medidas multilaterales	264
3.4. El diverso alcance de los instrumentos jurídicos tendentes a la eliminación de la doble imposición internacional	266
BIBLIOGRAFÍA	267

CAPÍTULO VI. LAS OPERACIONES ENTRE PERSONAS Y ENTIDADES VINCULADAS. PRECIOS DE TRANSFERENCIA 269

José Ángel Gómez Requena

1. PRECIOS DE TRANSFERENCIA: CONSIDERACIONES PREVIAS Y FUENTES NORMATIVAS	270
1.1. Concepto y contexto	270
1.2. Fuentes normativas	273
1.2.1. Normativa internacional: el artículo 9 del Modelo de Convenio de la OCDE y las Directrices sobre Precios de Transferencia	273
1.2.2. Normativa europea	275
1.2.3. Normativa española	277
2. EL PRINCIPIO DE PLENA COMPETENCIA Y SU APLICACIÓN	278
2.1. Antecedentes históricos	278
2.2. Fundamento	279
2.3. Aplicación: el análisis de comparabilidad	281
2.3.1. La definición precisa de la operación	281
2.3.2. Desarrollo del análisis de comparabilidad	284
3. MÉTODOS DE VALORACIÓN DE LAS OPERACIONES VINCULADAS	284
3.1. Métodos tradicionales basados en las operaciones	286
3.1.1. El método del precio libre comparable	286
3.1.2. El método del precio de reventa	286
3.1.3. El método del coste incrementado	287
3.2. Métodos basados en el resultado	288
3.2.1. El método de la distribución del resultado	288
3.2.2. El método del margen neto operacional	289
4. LA OBLIGACIÓN DE DOCUMENTACIÓN	289
4.1. La obligación de documentación en la Doctrina OCDE	291
4.1.1. Objetivos	291
4.1.2. Los tres niveles de documentación	292
4.2. La obligación de documentación en la normativa española	293
5. MECANISMOS PARA LA PREVENCIÓN Y ELIMINACIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN EN AJUSTES FISCALES SOBRE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA. . .	295
5.1 Los Acuerdos Previos de Valoración	296
5.2. El procedimiento amistoso	298
6. RÉGIMEN SANCIONADOR	298
BIBLIOGRAFÍA	301

CAPÍTULO VII. COOPERACIÓN ADMINISTRATIVA, ASISTENCIA MUTUA Y RESOLUCIÓN DE CONFLICTOS EN MATERIA TRIBUTARIA 303

María Amparo Grau Ruiz

1.	LA COOPERACIÓN ADMINISTRATIVA	303
2.	EL INTERCAMBIO INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA	305
2.1.	El intercambio de información promovido en la OCDE	305
2.1.1.	Un contexto internacional de transparencia creciente.	305
2.1.2.	El paulatino desarrollo del intercambio de información previa solicitud	306
2.2.	El intercambio de información en la Unión Europea	311
2.2.1.	Contexto europeo y estrategia exterior de buena gobernanza fiscal	311
2.2.2.	El intercambio de información basado en la Directiva 2011/16/UE	313
2.2.3.	La norma de transposición	315
3.	LA ASISTENCIA MUTUA EN LA RECAUDACIÓN.	316
3.1.	La norma comunitaria frente a las convencionales	316
3.2.	La norma interna de transposición	321
4.	LA RESOLUCIÓN DE CONFLICTOS	322
4.1.	El procedimiento amistoso	322
4.1.1.	El procedimiento amistoso para casos específicos.	322
4.1.2.	El procedimiento amistoso interpretativo	326
4.1.3.	El procedimiento amistoso legislativo.	327
4.1.4.	El impacto reciente del Instrumento Multilateral en el procedimiento amistoso	327
4.2.	El arbitraje	328
4.2.1.	Su evolución en los Modelos de Convenio para evitar la doble imposición internacional de la OCDE.	328
4.2.2.	El impacto reciente del Instrumento Multilateral en el arbitraje. . .	330
4.3.	La Directiva 2017/1852 y su «urgente» transposición en el ordenamiento español	332
4.3.1.	La Directiva relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea.	332
4.3.2.	La transposición en España	336
	BIBLIOGRAFÍA.	338

CAPÍTULO VIII. PLANIFICACIÓN FISCAL INTERNACIONAL Y MEDIDAS ANTIELUSIÓN. 341

Jorge Martín López

1.	INTRODUCCIÓN: PLANIFICACIÓN FISCAL INTERNACIONAL Y MEDIDAS ANTIABUSO	341
1.1.	Concepto de planificación fiscal internacional y su deslinde de otras figuras fronterizas	341
1.1.1.	La planificación fiscal internacional	341
1.1.2.	Planificación fiscal internacional <i>versus</i> evasión, elusión o abuso. . .	343

1.2. Especial referencia a la planificación fiscal agresiva	345
1.3. Medidas antiabuso y contra la planificación fiscal agresiva	349
2. MEDIDAS ANTIABUSO EN LA NORMATIVA CONVENCIONAL	350
2.1. El abuso de convenio: concepto y formas	350
2.2. Normas contra el <i>treaty</i> y <i>rule shopping</i>	352
3. MEDIDAS ANTIABUSO Y EL DERECHO DE LA UE. ESPECIAL REFERENCIA A LA DIRECTIVA ANTI-ELUSIÓN FISCAL	358
3.1. La prohibición de abuso como principio general del Derecho de la UE: configuración jurisprudencial.	358
3.2. Las medidas antiabuso en las Directivas de armonización de la fiscalidad directa: en particular, la norma general antiabuso de la Directiva matriz-filial	359
3.3. La Directiva anti-elusión	361
4. LOS PARAÍDOS FISCALES Y LOS REGÍMENES FISCALES PERNICIOSOS	366
4.1. La competencia fiscal perniciosa.	366
4.2. Los paraísos fiscales.	368
4.3. Los regímenes fiscales perniciosos.	370
BIBLIOGRAFÍA.	372

CAPÍTULO IX. APROXIMACIÓN A LA IMPOSICIÓN INDIRECTA.

LOS DERECHOS DE ADUANA Y EL IVA EN LAS OPERACIONES INTERNACIONALES 373

Alejandro García Heredia

1. LOS DERECHOS DE ADUANA EN LA UE (I).	374
1.1. Ámbito de aplicación.	374
1.2. La deuda aduanera	375
1.2.1. Distinción entre deuda aduanera y tributaria	375
1.2.2. Clases de deuda aduanera.	376
1.2.3. Exenciones	378
1.3. La aplicación de los derechos de aduana	379
1.3.1. Valor en aduana	379
1.3.2. Origen de las mercancías.	381
1.3.3. El arancel aduanero común.	382
2. LOS DERECHOS DE ADUANA EN LA UE (II).	384
2.1. Regímenes aduaneros	384
2.1.1. Despacho a libre práctica	384
2.1.2. Regímenes especiales	384
2.1.3. Exportación.	387
2.2. Gestión aduanera	387
2.2.1. Registro de operadores y derecho de representación	387
2.2.2. Introducción de las mercancías en el TAU.	388
2.2.3. La declaración en aduana	388
2.2.4. Levante de las mercancías y controles a posteriori.	389
2.2.5. Notificación y pago de la deuda	390
2.2.6. Simplificaciones aduaneras.	390
3. EL IVA EN LAS OPERACIONES INTERNACIONALES E INTRACOMUNITARIAS	391

3.1. Ámbito de aplicación	391
3.2. Adquisiciones intracomunitarias de bienes	392
3.2.1. Concepto general	392
3.2.2. Especialidades	393
3.2.3. Excepciones a la regla de tributación en destino	393
3.2.4. Exenciones	395
3.3. Importaciones de bienes	396
3.3.1. Concepto general	396
3.3.2. Exenciones	397
3.3.3. Base imponible	397
3.3.4. Obligados tributarios	398
3.3.5. Gestión del impuesto	399
3.3.6. Régimen de las exportaciones.	399
3.4. Operaciones relacionadas con servicios.	400
3.4.1. Ámbito de aplicación	400
3.4.2. Servicios prestados a empresarios o profesionales	400
3.4.3. Servicios prestados a particulares.	401
3.4.4. Servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión o de televisión	402
3.4.5. Reglas especiales para determinados servicios	403
3.4.6. Derecho de devolución	403
4. PROPUESTAS SOBRE UN IMPUESTO A LAS TRANSACCIONES FINANCIERAS . .	403
4.1. Elementos del hecho imponible.	404
4.2. Base imponible y tipo de gravamen.	405
4.3. Obligados tributarios.	405
4.4. Gestión del impuesto.	405
BIBLIOGRAFÍA.	406

PRESENTACIÓN

Este manual es la culminación de un ambicioso proyecto docente, iniciado hace más de una década, destinado a proporcionar a los estudiantes universitarios de distintas titulaciones de nivel de grado y máster oficial en el ámbito de las ciencias jurídicas y sociales los conocimientos, competencias y destrezas esenciales en materia de fiscalidad internacional y europea.

La docencia especializada sobre fiscalidad internacional y europea encuentra su justificación en la necesidad de complementar la visión puramente interna que del fenómeno jurídico tributario suele darse a los alumnos universitarios. La particular incidencia del sector tributario sobre los factores productivos y las relaciones comerciales aboga por un cambio de perspectiva en el estudio del fenómeno tributario, que profundice en el análisis de esta materia también desde el prisma internacional y europeo, aspecto particularmente necesario en un contexto de globalización, digitalización de la economía e integración en el mercado único europeo.

Con base en esos fundamentos, la experiencia docente acumulada a lo largo de estos años de enseñanza ha mostrado la necesidad de elaborar un manual destinado a alumnos universitarios, pero también a profesionales de la abogacía y la asesoría fiscal que deseen iniciar una formación especializada en el área de la fiscalidad internacional y europea. Aunque existe material bibliográfico —fundamentalmente obras colectivas— sobre fiscalidad internacional para expertos o versados en esta materia, la oferta bibliográfica destinada a lectores que dan sus primeros pasos en este sector del Derecho es mucho más reducida.

Por ello, el manual que presentamos tiene por objeto introducir al lector, de forma accesible y a la vez completa y rigurosa, en el estudio de los principios, conceptos, fuentes y reglas esenciales de la fiscalidad internacional y europea, permitiéndole adquirir conocimientos y destrezas esenciales en un sector del Derecho especialmente complejo por la pluralidad de sujetos que participan en el establecimiento de sus normas reguladoras, por la multiplici-

dad de instrumentos normativos que deben tomarse en consideración en relación con el gravamen de una concreta situación transfronteriza y por las constantes modificaciones a las que tales instrumentos resultan sometidos.

La estructura de la obra es fiel reflejo de esa visión global del fenómeno tributario que trasciende y completa la meramente interna. La primera idea directriz que inspira sus nueve capítulos es el estudio de los principios, conceptos, fuentes y reglas esenciales de la fiscalidad internacional a partir de un análisis integral que muestre la interrelación existente entre los distintos instrumentos normativos que pueden incidir sobre la imposición de las situaciones transfronterizas. El segundo eje que inspira el análisis de las distintas cuestiones es prestar atención al proceso de evolución que, especialmente en los últimos años, están experimentando los principios, esquemas y fuentes tradicionales de la fiscalidad internacional, planteando nuevos principios, modelos de tributación e instrumentos normativos más adecuados para el gravamen efectivo de las manifestaciones transfronterizas de capacidad económica en una economía global y cada vez más digitalizada. Finalmente, el diseño de cada uno de los capítulos está presidido por la idea de conjugar el rigor en los contenidos con la claridad expositiva, mediante la introducción de aclaraciones, tablas y ejemplos prácticos.

Esta presentación no puede concluir sin hacer referencia a los autores que participan en el manual, todos ellos profesores e investigadores de Derecho Financiero y Tributario especializados en fiscalidad internacional y europea. A todos ellos nuestro más sincero agradecimiento por aceptar el reto de participar en una obra que ha exigido una gran capacidad de síntesis y altos niveles de coordinación y por el esfuerzo realizado para entregar en tiempo y forma sus respectivas colaboraciones en un contexto particularmente difícil. Gracias, también, a la editorial Atelier por haber confiado y apoyado este nuevo proyecto.

Los directores
Albacete y Toledo, junio de 2020