



Documento de trabajo
SEMINARIO PERMANENTE DE CIENCIAS SOCIALES

**LA INTERPRETACIÓN DE LOS CONVENIOS DE DOBLE
IMPOSICIÓN. ESTUDIO PARTICULAR DE NUEVAS RENTAS
DERIVADAS DE LA ECONOMÍA DIGITAL**

José Ángel Gómez Requena

SPCS Documento de trabajo 2016/14

<https://www.uclm.es/Cuenca/CSociales/publicaciones/inicio>

© de los textos: sus autores.

© de la edición: Facultad de Ciencias Sociales de Cuenca.

Autor:
José Ángel Gómez Requena
Joseangel.Gomez@uclm.es

Edita:

Facultad de Ciencias Sociales de Cuenca
Seminario Permanente de Ciencias Sociales
Codirectoras:

María Cordente Rodríguez

Pilar Domínguez Martínez

Silvia Valmaña Ochaita

Avda. de los Alfares, 44

16.071–CUENCA

Teléfono (+34) 902 204 100

Fax (+34) 902 204 130

<https://www.uclm.es/Cuenca/CSociales/publicaciones/inicio>

I.S.S.N.: 1887-3464 (ed. CD-ROM) 1988-1118 (ed. en línea)

Impreso en España – Printed in Spain.

**LA INTERPRETACIÓN DE LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN.
ESTUDIO PARTICULAR DE NUEVAS RENTAS DERIVADAS DE LA
ECONOMÍA DIGITAL¹**

José Ángel Gómez-Requena²

*Investigador Predoctoral en formación. Doctorando en Derecho Área de Derecho
Financiero y Tributario. Facultad de Derecho de Albacete Centro Internacional de
Estudios Fiscales*

RESUMEN

La doble imposición internacional es un fenómeno ligado a la concurrencia de varios poderes tributarios estatales sobre una misma manifestación de capacidad económica por impuestos idénticos o comparables en un mismo periodo de tiempo. Para corregir tales desequilibrios los Estados suscriben entre sí unos tratados internacionales de naturaleza fiscal, llamados Convenios para evitar la doble imposición cuyo objetivo es la coordinación de la potestad impositiva sobre determinadas rentas junto a los métodos para neutralizarla.

Como tratados internacionales que son les resultan de aplicación los arts. 31-33 de la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados de 1969, relativos a la interpretación, en grado de concordancia con las escuetas directrices de interpretación que los arts. 3 de los mismos suelen recoger. El ejercicio hermenéutico debe sustentarse en dos ejes: homogeneidad y autonomía conceptual. Por ello, abogamos por una potenciación de los acuerdos amistosos interpretativos y el arbitraje fiscal internacional como garantía para los contribuyentes.

Los desafíos interpretativos seguirán presentes con la calificación de nuevas rentas surgidas por actuales modelos de negocio digitales como el *e-accounting*, el *e-*

¹ El presente trabajo se enmarca en el seno del proyecto de investigación “Fiscalidad y nuevas tecnologías en el comercio y de la información. Propuestas para la adaptación del sistema tributario a las exigencias de la economía y sociedad digitales”, DER2014-55677-R, financiado por el Ministerio de Economía y Competitividad, cuya Investigadora Principal es la Dra. Saturnina Moreno González.

² Joseangel.Gomez@uclm.es

invoicing o la impresión en 3D, que requieren para su calificación como beneficios empresariales o cánones un autónomo y uniforme proceso hermenéutico.

Palabras clave: Convenios doble imposición, calificación fiscal rentas economía digital

Indicadores JEL: K33, K34

ABSTRACT

International double taxation arises because two or more States overlap their jurisdiction over the same income, levy it by similar taxes at the same time. Double tax treaties are signed between States in order to avoid double taxation distributing their tax sovereignty.

Rules contained in arts. 31 to 33 of the Vienna Convention on the Law of Treaties of 1969 should be taken into account to interpret double taxation conventions. They are, naturally, international agreements. Moreover, tax authorities rulings' and case-law must make use of special interpretation rules located at art. 3.2 of DTC. Consequently, we defend an improvement of the mutual agreement procedures and mandatory tax treaty arbitration in order to protect taxpayers' rights.

The interpretation's challenges are present with the arising of new business models in the digital economy context. Both payments for cloud computing or 3D printing can be qualified as royalties or business profits depending on the contract substance.

Key words: Double taxation conventions, Qualification of digital economy incomes

JEL codes: K33, K34

1. CONCEPTO, NATURALEZA Y FINES DE LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN

Los convenios para evitar la doble imposición (CDI en adelante) son la respuesta lógica y espontánea frente a un fenómeno distorsionador del desarrollo económico como es la doble imposición internacional. Cuando a finales del siglo XIX el modelo económico estimulaba las relaciones comerciales transfronterizas, el modelo fiscal, configurado por cada Estado soberano en el ejercicio exclusivo de su poder tributario, lastraba dichas relaciones y el trasunto progreso económico debido al solapamiento de jurisdicciones fiscales sobre mismos objetos imponibles como consecuencia de la heterogeneidad de los puntos de conexión de las rentas con un determinado Estado³.

El alcance de la doble imposición en cierta medida no deja de compartir, salvando las notorias distancias, algunos rasgos con el *bis in ídem* en el ámbito penal. Mientras que el principio *non bis in ídem* comenzó su andadura en la Ilustración de la mano del Marqués de Beccaria y su positivización en la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789 hasta convertirse en el actual Derecho fundamental a no ser condenado doblemente por unos mismos hechos antijurídicos, la doble imposición consiste en la imposición de una misma renta por impuestos de naturaleza similar, en un mismo periodo impositivo y en dos o más Estados. A diferencia del primero, esta no está prohibida en la sociedad internacional. Sin embargo, en el seno del mercado interior de la UE su interdicción brota de manera tácita desde el momento en que restringe el ejercicio de alguna de las libertades comunitarias⁴.

³ El primer convenio de doble imposición de la historia fue el rubricado entre el Imperio Austrohúngaro y Prusia en 1899. No sería hasta el final de la primera guerra mundial cuando esta técnica bilateral comenzara a extenderse bajo el auspicio de la Sociedad de Naciones, quien en 1921 comenzó una tarea de debate y redactora de los primeros Modelos de Convenio, interrumpida por la segunda gran guerra y continuada posteriormente por la OCDE. En la actualidad, se cifra entre 3000 y 3500 los CDI vigentes en todo el mundo (datos extraídos de OECD (2015, p. 9) y UNCTAD (2015, p. 211). En el caso español, el primer CDI suscrito fue con Reino Unido en 1924 y no sería hasta mediados de los años 60 cuando tímidamente, fruto de la apertura económica de nuestro país, se irían incrementando la firma de nuevos convenios hasta llegar a los 93 en vigor actualmente (dato extraído de: <http://www.minhap.gob.es/es-ES/Normativa%20y%20doctrina/Normativa/CDI/Paginas/cdi.aspx>, recuperado el 25 de abril de 2016).

⁴ En el antiguo Tratado de la CEE, el art. 293 exhortaba a los Estados a cooperar entre sí para eliminar la doble imposición intracomunitaria. Dicha mención fue eliminada con el actual Tratado de Funcionamiento sin que ello signifique un menosprecio a este fenómeno tan importante [sobre el alcance de este precepto y su irrelevancia jurídica que aconsejaba su supresión vid. HERRERA MOLINA (2009, pp.42-54)].

De una forma muy sintética podríamos definir la doble imposición como la exacción de una misma capacidad económica manifestada a través de un objeto imponible en dos o más jurisdicciones tributarias, por impuestos comparables y en un mismo periodo impositivo. La doctrina más autorizada, encabezada por CALDERÓN CARRERO (1997a), viene incluyendo en la definición de doble imposición internacional el elemento subjetivo a tenor del cual los efectos lesivos de la misma han de proyectarse sobre el mismo sujeto pasivo en ambos estados⁵. Bajo nuestro punto de vista, entendemos que el elemento subjetivo participa como un factor contingente para clasificar entre los dos tipos de doble imposición que existen: la jurídica y la económica⁶. Desde esta posición, el concepto está dotado de un mínimo común denominador, de tal manera que constatados los siguientes elementos cristalizaría un fenómeno de doble imposición internacional. El primer elemento sería la existencia de un mismo objeto imponible; el segundo, la convergencia sobre este de dos o más poderes tributarios a tenor de los puntos de conexión de cada Estado; el tercero, que las figuras impositivas sean de naturaleza sustancialmente idéntica; y, en cuarto lugar, que todo lo anterior se produzca en un mismo periodo impositivo, lo cual no debe confundirse con que la misma se produzca temporalmente a la vez. A tenor de lo expuesto, puede colegirse que la doble imposición internacional, antes que jurídica es económica, incluso la misma puede existir con autonomía propia aunque los sujetos pasivos sean distintos como en el caso de la doble imposición en dividendos o por ajustes en precios de transferencia unilaterales⁷.

⁵ Cfr. ALMUDÍ CID y SERRANO ANTÓN (2002, p. 12); BÜHLER (1968, p. 44); CALDERÓN CARRERO (1997a, pp. 99 y 109); ROMERO FLOR (2006, p. 218) y TAVEIRA TÓRRES (2005, P. 232). Estos autores entienden que cuatro son los elementos que conforman la doble imposición internacional: mismo objeto imponible (identidad material), impuestos sustancialmente idénticos (identidad objetivo), mismo periodo impositivo (identidad temporal) y efectos sobre un mismo sujeto pasivo (identidad subjetiva). Incluso algunos como CALDERÓN CARRERO O ROMERO FLOR van más allá en su precisión y añaden la necesidad de que del fenómeno de yuxtaposición se dimane una sobreimposición o *fiscal surcharge*.

⁶ Cfr., en el mismo sentido, NOCETE CORREA (2008, p. 90); SERRANO ANTÓN (2015a, p. 287).

⁷ A nivel doctrinal destaca la posición manifestada por FALCÓN Y TELLA y PULIDO GUERRA al manifestar que los términos “jurídica” y “económica” no son del todo acertados. Por un lado, porque toda doble imposición es jurídica porque nace por la aplicación de normas jurídicas; y, por otro lado, porque toda doble imposición es económica en tanto que sus efectos son económicos. En virtud de esta reflexión, los autores proponen que doble imposición internacional defina a la doble imposición jurídica internacional, mientras que lo que nosotros denominamos doble imposición económica sea llamada doble imposición intersocietaria internacional [Vid. *in extenso* FALCÓN Y TELLA y PULIDO GUERRA (2013, pp. 90-92)].

Más allá del estéril debate conceptual, de lo que no hay duda es que la doble imposición como tal sólo puede ser internacional y no interna. Si la doble imposición surge por “la yuxtaposición descoordinada de soberanías fiscales independientes sobre los hechos imposables” (CALDERÓN CARRERO, 1997a) es *conditio sine qua non* que dos Estados soberanos sean los que proyecten sus puntos de conexión, situación que no puede existir cuando el fenómeno se produce en un único Estado. En estos casos estamos ante fallos del sistema tributario interno y es más correcto hablar de sobreimposición⁸.

El principal motivo por el que se origina la doble imposición internacional es por la existencia de principios de asignación impositiva personal y territorial⁹ o, siguiendo la terminología anglosajona, *residence-taxation principle vs. source-taxation principle*. A tenor del primer principio o criterio, el contribuyente tributará en su Estado por la renta mundial obtenida (*world wide income*), además de la renta obtenida en territorio nacional, evidentemente¹⁰. Por su parte, con arreglo al segundo principio, un contribuyente no residente de un Estado en el cual realiza una actividad sujeta a

⁸ En el mismo sentido, CALDERÓN CARRERO (1997a, p. 115).

⁹ En este orden de ideas, no es baladí un motivo accesorio de origen de plurimposición internacional. La incorrecta interpretación y aplicación de los CDI como ya advirtiera SAINZ DE BUJANDA (1960), aparte de desdibujar la finalidad propia de los CDI.

¹⁰ Los puntos de conexión fiscal entre el hecho imponible y el Estado relativos al criterio personal, pueden ser: 1/ la residencia fiscal: criterio mayoritariamente empleado por los estados y que se entiende que cristaliza, por ejemplo, cuando el sujeto reside más de 183 en territorio nacional o si radica allí el centro de sus intereses vitales o económicos, como recogen España y Bélgica, entre otros. En caso de ser una sociedad, en el lugar de dirección efectiva, lugar de constitución o donde se encuentre domiciliada. 2/ el domicilio o *domicile*: es un criterio empleado principalmente en Reino Unido e Irlanda y se asemeja con nuestra vecindad civil. En el caso británico ha de concurrir junto a la residencia y así someter a tributación por la renta mundial. 3/ la nacionalidad o *citizenship*: este criterio supone que los nacionales de un estado serán siempre gravados por su renta mundial con independencia de donde la obtengan o donde residan. Esta forma de gravar el pasaporte (CALDERÓN CARRERO, 1997a) es utilizada por EEUU, Eritrea y Cuba. El caso estadounidense es el más destacable dado que esta *saving clause* se incluye en los CDI que EEUU ratifica, incluido el que tiene con España desde 1990 en su art. 1.3. EEUU deberá actuar en la aplicación del CDI como estado de residencia y corregir la doble imposición mediante el crédito fiscal o una exención de aquellas rentas de fuente extranjera obtenida por nacionales. Su justificación se basa en un ejercicio de patriotismo refrendado en 1924 por la Corte Suprema en el caso *Cook v. Tait*, 265 U.S. 47, a tenor del cual los EEUU proporcionan cobertura defensiva y auxilio a sus ciudadanos por todo el mundo. La ineficiencia de este criterio de conexión puede observarse por el escaso uso que se hace del mismo y por el abandono del mismo por países que venían utilizándolo como, recientemente, Méjico, Filipinas o Bulgaria. Además, como bien argumenta AVI-YONAH (2004, p. 485), es más plausible el criterio de la residencia que el de la nacionalidad debido a que es relativamente sencillo obtener la nacionalidad en un paraíso fiscal y renunciar a la nacionalidad estadounidense, a lo que se podría sumar cortas estancias para no ser considerado residente y dejar, por tanto, de tributar en EEUU por la renta mundial.

imposición, tributará única y exclusivamente en dicha jurisdicción por aquella¹¹. Los estados acostumbran a combinar en sus ordenamientos ambos principios con puntos de conexión de lo más diversos, lo que acarrea que una misma renta sea objeto de exacción en dos, o incluso, más jurisdicciones¹². Pero además, la doble imposición internacional puede surgir por la abigarrada delimitación de los puntos de conexión fiscales de un mismo principio o criterio¹³. Ciertamente, se utiliza el término doble imposición para denominar a un fenómeno con trascendencia fiscal indudable, pero quizás lo más correcto técnica y jurídicamente sea hablar de este fenómeno como plurimposición internacional (TAVEIRA TÔRRES, 2005) y así englobar tanto los supuestos en que se intersectan dos, tres, cuatro o más ordenamientos tributarios.

Los perjuicios que justifican la lucha contra el fenómeno plurimpositivo pueden agruparse en jurídicos y económicos. Desde el punto de vista jurídico resulta contraria a los principios de capacidad económica e igualdad. Como apuntan ALMUDÍ CID y SERRANO ANTÓN (2002) el Estado de residencia ha de tener presente la tributación satisfecha en la fuente extranjera para así gravar al contribuyente conforme a su capacidad económica pues de lo contrario se estaría sometiendo a una presión fiscal superior a contribuyentes por el mero hecho de tener inversiones extranjeras lo que deriva en una discriminación injustificada contraria con un sistema tributario justo. Desde el punto de vista económico los efectos perniciosos son más notables y tangibles. Obstaculiza las inversiones; el flujo de capital transnacional, llegando a encarecer la producción proyectándose en un encarecimiento de precios para el consumidor; puede llegar a falsear la competencia efectiva entre empresas en tanto que aquellas que la sufren se colocan en una situación menos privilegiada; impide la equitativa distribución

¹¹ Los puntos de conexión fiscal del principio de territorialidad o de la fuente suelen ser: el lugar de pago, el lugar de obtención u origen de la renta, lugar de utilización del objeto de la operación, lugar de situación del objeto o lugar de prestación del servicio u obra.

¹² Un ejemplo modelo de este tipo de doble imposición por solapamiento del principio de residencia y el de la fuente se da cuando una sociedad mercantil, domiciliada en el Estado A y contribuyente por su renta mundial, vende sus productos a través de una sucursal en un Estado B, contribuyendo allí por los beneficios obtenidos en el seno de su explotación en el territorio B.

¹³ Ejemplos de esta doble imposición por solapamiento de puntos de conexión del mismo principio son casos de doble o triple residencia combinados, incluso, con un Estado que aplica el criterio de la nacionalidad. Una persona física por residir más de 183 días en territorio español puede ser considerado residente [art. 9.1.a) LIRPF], pero desempeñar su trabajo en Suiza vía telemática o con una jornada laboral escueta, siendo considerados allí residentes los que tienen un permiso de trabajo. En este caso, la heterogeneidad entre la configuración de la residencia a efectos fiscales suiza y española origina un supuesto de doble residencia.

del producto de los tributos¹⁴; y, restringe, la realización del mercado único europeo¹⁵. En definitiva, la plurimposición lesiona globalmente la neutralidad fiscal por condicionar la decisión de los operadores económicos por un motivo fiscal, produciéndose una asignación ineficiente de los recursos y la iniciación de inversiones transfronterizas (RUBIO GUERRERO, 2007).

Verdaderamente, un problema como el de la plurimposición existe en tanto no hay un criterio homogéneo por parte de los Estados, los cuales emplean puntos de asignación impositiva tanto personales como territoriales. Desde un punto de visto teórico, y prácticamente utópico, la fenomenología descrita podría reducirse drásticamente si los Estados renunciaran a gravar la renta mundial de sus contribuyentes y se decantaran por someter a tributación, única y exclusivamente, las rentas originadas en su delimitación territorial como algunos países latinoamericanos han venido sosteniendo, con mayor o menor vehemencia, con el objeto de atraer inversiones. Sin embargo, una medida de este tipo no sería del todo acorde con el necesario sostenimiento de los gastos públicos en el Estado de la residencia u origen de la inversión. Pensemos que es el Estado de Residencia el que ha puesto a disposición del inversor toda la infraestructura y ayudas públicas para la creación material de la misma, acarreado ello un gasto al Estado que puede verse evaporado si el inversor dejara de tributar en el Estado de residencia. Por ello, una solución salomónica no es el medio adecuado para justificar el fin que los países persiguen al eliminar la doble imposición internacional. Se requiere de la participación concordada de los actores activos implicados para reasignar equitativa y eficientemente la base imponible a gravar, bien de manera exclusiva, bien de manera compartida. En este sentido, los CDI son un instrumento destacado para la corrección del mismo, aunque también existen vías como

¹⁴ Cfr. ALMUDÍ CID y SERRANO ANTÓN (2002, p. 13).

¹⁵ Cfr. NOCETE CORREA (2008, p. 99). Como se apuntó con anterioridad, la doble imposición no es un fenómeno expresamente prohibido, con buena lógica debido a que indirectamente su exclusión del ámbito comunitario se realiza por la configuración de las tradicionales libertades comunitarias, ya sea por la vía de la armonización fiscal positiva (p. ej. Directiva 2011/96/UE del Consejo, de 30 de noviembre de 2011, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, DO L-345 de 29 de diciembre de 2011; Directiva 2003/49/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros, DO L- 157 de 26 de junio de 2003) como por vía negativa a través de la jurisprudencia del TJUE. Como recogió la STJUE de 14 de noviembre de 2006, C-513-04, EU:C:2006:713, “El Derecho comunitario [...] no prescribe criterios generales para el reparto de competencias entre los Estados miembros en lo que se refiere a la eliminación de la doble imposición dentro de la comunidad. [...] Corresponde a los Estados miembros adoptar las medidas necesarias para evitar situaciones como la que es objeto del procedimiento principal, utilizando, en particular, los criterios de reparto seguidos en la práctica tributaria internacional”.

los convenios multilaterales, p. ej. el de la Comunidad Andina o el de los países del Consejo Nórdico, así como, en régimen de subsidiariedad en caso de existencia de CDI, las medidas unilaterales que los Estados establecen en sus legislaciones impositivas para corregir la doble imposición.

La definición de CDI puede ser ofrecida desde dos prismas de enfoque: como fuentes del Derecho o bien, como reguladores del ejercicio del poder tributario (SAINZ DE BUJANDA, 1988). Desde el primer enfoque, los CDI serían una “fuente del Derecho típica de una colectividad de sujetos que no reconocen una entidad superior, tal y como ocurre en el Derecho tributario internacional” y cuyo objetivo es eliminar los perjuicios que la doble imposición causa a los operadores económicos que intercambian bienes y servicios con alcance transfronterizo (COLLADO YURRITA, PATÓN GARCÍA, 2007). Con arreglo a la segunda visión, pueden definirse como tratados internacionales que establecen normas de reparto de la soberanía fiscal entre los Estados signatarios, con la finalidad de concordar y racionalizar los sistemas tributarios con el fin de evitar la doble imposición, la elusión y evasión fiscal (*tax avoidance/tax evasion*) (CALDERÓN CARRERO, 1993).

Como puede observarse no son definiciones enfrentadas, sino que ambas se retroalimentan. Gracias a la primera, extraemos la naturaleza jurídica de los CDI como tratados o acuerdos internacionales con su proyección en el ámbito de la fiscalidad internacional. Como normas internacionales surgidas por el pacto entre Estados soberanos, una vez depuradas las fases de negociación, rúbrica y ratificación de los mismos, se insertan en el ordenamiento jurídico nacional de ambos Estados¹⁶. Por su parte, la segunda visión muestra su objeto encaminado a establecer qué renta tributará exclusivamente o de forma compartida en un Estado y, en este último caso, en qué proporción. Esto es lo que se conoce como normas de reparto o, en terminología anglosajona, *distributive rules*. Existen tres tipos de normas de reparto de la potestad tributaria. En primer lugar, aquellas que determinan la potestad exclusiva de uno de los Estados parte para gravar una renta. En estos casos, el otro Estado no tendría que aplicar ninguno de los métodos de corrección de la doble imposición que establezca el convenio, en tanto que debe abstenerse y dejar, en cumplimiento del Convenio, que el

¹⁶ En el caso español, los tratados internacionales ratificados y tras su publicación en el BOE forman parte del ordenamiento interno (art. 96 CE) y sus relaciones con las demás normas domésticas se sustentan bajo el principio de primacía.

otro Estado grave la renta. Un ejemplo de este tipo de normas lo constituyen el primer inciso del art. 7.1 y el art. 12.1 del Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (MC OCDE, en adelante), los cuales usan la fórmula “*shall be taxable only*”. VOGEL (2003) las definen como *complete distributive rules*. En segundo lugar, nos encontramos con aquellas que establecen de manera abierta la posibilidad de gravar la renta en ambos Estados. Son aquellas que utilizan la manifestación “*may be taxed*” y son calificadas, siguiendo a VOGEL (2003) como *incomplete distributive rules*. Cuando nos encontremos con este tipo de reglas resultará plenamente aplicable por el Estado de residencia alguno de los métodos correctores *ex arts. 23* del Convenio. Ejemplos de la misma son el art. 7.1 y 13 MC OCDE cuando hace referencia al gravamen de las rentas del establecimiento permanente y las ganancias de capital, respectivamente. Por último, en tercer lugar, hacemos mención a aquellas reglas incompletas o abiertas, que utilizan la fórmula “*may be taxed*” pero que lo hacen de manera limitada. Es decir, la renta puede ser gravada en los dos Estados, pero, generalmente el Estado de la fuente sólo lo puede hacer de manera limitada. Un ejemplo de esta subespecie de *incomplete distributive rules* son los arts. 10 y 11 del MC OCDE, así como la mayoría de los arts. 12 de los CDI que España tiene suscritos debido a su antigua reserva al criterio de gravamen exclusivo de los cánones en la residencia que tiene la OCDE¹⁷.

Conjuntamente, no hay duda alguna de que la finalidad última de los CDI es eliminar el fenómeno pernicioso de la doble imposición internacional y, actualmente, el fraude y evasión fiscal gracias a los mecanismos de cooperación e intercambio de información. Por lo tanto, a modo de síntesis, podemos ofrecer la siguiente definición de CDI: Tratados internacionales *ad hoc* en materia fiscal internacional, de carácter bilateral o multilateral, según el número de signatarios, que conjugan de manera racional y coherente la imposición de hechos con repercusión fiscal atraídos por puntos de conexión heterogéneos que provocarían una plurimposición en los operadores económicos transnacionales en caso de no existir dichos convenios tributarios. Y es que, como apuntan CALDERÓN CARRERO y MARTÍN JIMÉNEZ (2015) “crean un minisistema fiscal entre los dos Estados contratantes, generando derechos y obligaciones para los dos Estados, pero también para los contribuyentes cubiertos por el

¹⁷ Desde el 2010, España eliminó tal reserva y los nuevos CDI firmados siguen el gravamen exclusivo de cánones en el país de residencia.

convenio” o, visto desde un modo más pragmático, los CDI asignan porciones de bases imponibles entre los estados parte de acuerdo a sus intereses políticos y económicos. Estos convenios nunca van a crear obligaciones tributarias *ex novo* que no estén previamente vigentes en el ordenamiento jurídico interno del estado firmante ni tampoco modificar el alcance o contenido de tributos internos¹⁸.

2. LA INTERPRETACIÓN DE LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN

Interpretar, en su acepción jurídica, es el arte de atribuir significado a las normas delimitando su campo de aplicación. El papel que la metodología hermenéutica juega en los CDI es capital, máxime cuando la misma puede acabar desvirtuando la finalidad propia de estos mediante una praxis hermenéutica oscura, ambigua y caprichosa. Como se viene recogiendo tradicionalmente, la interpretación puede ser de tipo auténtica, cuando se realiza por los propios Estados parte del Convenio, p.ej. a través de Protocolos adicionales sobre interpretación de concretos artículos, o aplicativa, cuando se subsumen hechos con trascendencia fiscal en alguno de los preceptos del CDI, correspondiente tal interpretación a terceros órganos, pertenecientes a la estructura administrativa de uno de los Estados.

El *iter* aplicativo que se realiza en el seno de los CDI comienza, en primer lugar, con la interpretación del artículo o concepto concreto que causa controversia. En este sentido, no quiere decirse que cuando el concepto del CDI no aflore dudas interpretativas con relación a un hecho fiscal no se realice un ejercicio interpretativo, pues pese a que *in claris non fit interpretatio*, la misma existirá aunque sea de una manera efímera¹⁹. Las fases de interpretación y posterior calificación están

¹⁸ Cfr. VOGEL y RUST (2015, p. 29); en la doctrina española, con apoyo en el principio de reserva de ley tributaria *ex arts.* 133.1 Constitución Española y 4.1 Ley General Tributaria, cfr. GARCÍA PRATS (1992, pp. 11668-11669) y MORENO GONZÁLEZ (2007, p. 717).

¹⁹ En los CDI existen conceptos o tipos de renta que tienen una mayor o menor definición autónoma en el seno de los mismos. Ejemplos de definiciones autónomas o expresas son el art. 12.2 MC OCDE, que define lo que se entiende por rentas por *royalties*, los arts. 10.3 y 11. 3 MC OCDE, que ofrecen lo que comprende el término “dividendos” e “intereses” respectivamente o el art. 5.1 que define lo que es un “establecimiento permanente”. Por su parte, existen otros términos que están sin definir en el seno de los mismos, llegándose a remitir a la legislación interna del Estado que aplique el Convenio para dotar de contenido parcial al mismo, como, por ejemplo, el concepto “bienes inmuebles” del art. 6. Nótese también que aquellos conceptos definidos en el seno de los CDI, dan lugar a conflictos interpretativos para determinar el alcance específico de su definición, con lo cual podríamos decir que, más correctamente, existen conceptos abiertos y conceptos mediatamente abiertos.

intrínsecamente ligadas. Finalmente, se concluye con la calificación fiscal de la renta o subsunción. Este método, en definitiva en lo que se reduce es a la siguiente afirmación: interpretamos puntos de un CDI para valorar el encaje de un hecho con incidencia fiscal en el seno del mismo para conseguir la calificación fiscal en uno de los diversos tipos de renta que los mismos establecen, precediendo siempre la interpretación a la calificación.

Esta interpretación y calificación le corresponderá al Estado que vaya a aplicar el Convenio, el cual, generalmente será, en primer lugar, el Estado de la fuente. Esto no debe conducir a pensar que la interpretación y calificación vaya a ser unilateral, sino al contrario, el Estado de residencia realiza una especie de interpretación y calificación indirecta o tácita en tanto que está legitimado para apartarse del criterio del Estado de la fuente y proceder a liquidar una cuota tributaria en concepto de una renta distinta en el seno del CDI²⁰.

2.1. Las normas hermenéuticas generales y especiales

Debido a su dimensión transnacional de los CDI, su interpretación debe seguir parámetros internacionales y no las normas de interpretación domésticas (art. 12 Ley General Tributaria y art. 1.3 Código Civil). Las reglas internacionales por antonomasia para interpretar cualquier Tratado o acuerdo internacional en sentido amplio son los arts. 31 a 33 de la Convención de Viena de Derecho sobre Derecho de los Tratados (CVDT, en adelante). Estas normas forman parte del Derecho internacional consuetudinario y son *ius cogens*, como tal, aplicables con efectos *erga omnes* a toda la comunidad internacional²¹, con independencia de que haya ratificado o no un Estado dicho Convenio, tal y como ha reconocido la propia Corte Internacional de Justicia en el caso *Kasikili/Sedudu Island* de 13 de diciembre de 1999. El art. 31 establece que los tratados deberán interpretarse de buena fe conforme al significado ordinario que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de estos conforme a su objeto o fin. Los apartados 2 y 3 delimitan qué es el contexto de un convenio, pudiendo distinguir entre el contexto intrínseco y el extrínseco. El contexto intrínseco está compuesto por el propio cuerpo o texto del tratado, su preámbulo, sus anexos, los acuerdos concertados con motivo de la celebración del mismo y los instrumentos formulados con la

²⁰ Cfr., en este sentido, DEL ARCO RUETE (1977, pp. 35-36).

²¹ Cfr. en el mismo sentido, AVI-YONAH (2004, p. 492); SINCLAIR (1986, p.75) y VOGEL y RUST (2015, p. 37).

celebración de este. Por otro lado, el contexto extrínseco comprende acuerdos posteriores de las partes acerca de la interpretación del tratado, prácticas o actuaciones seguidas en la aplicación de las partes y que conste el consentimiento de ambas (por ejemplo, un acuerdo en el seno de un procedimiento amistoso), así como toda práctica pertinente en Derecho internacional²². A modo de cierre, el art. 32 CVDT establece unos mecanismos hermenéuticos suplementarios que permite acudir a los trabajos preparatorios y las circunstancias de su celebración, pero única y exclusivamente cuando la interpretación destilada por el art. 31 sea ambigua u oscura o manifiestamente irrazonable.

Junto a estas normas generales, los CDI, siguiendo mayoritariamente el MC OCDE, recogen en sus arts. 3 normas especiales de interpretación de los mismos. El primer apartado, establece las definiciones precisas y concretas a los efectos del tratado de una serie de términos comunes. El segundo apartado, establece que “cualquier término o expresión no definida en el mismo tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que en ese momento le atribuya la legislación de ese Estado relativa a los impuestos que son objeto del Convenio, prevaleciendo el significado atribuido por esa legislación fiscal sobre el que resultaría de otras Leyes de ese Estado”. Esta cláusula de reenvío a la legislación interna del Estado que aplica el convenio tributario ha suscitado un sinnúmero de debates, principalmente en dos vías. Por un lado, sobre qué aplicar primero en la interpretación, si el Derecho interno o extraer el concepto a través de una lectura holística del propio CDI²³. A su vez, en caso de optar por la remisión al Derecho doméstico, surge un nuevo conflicto y es qué ordenamiento aplicar, el tributario o cualquier rama para interpretar el concepto. Por otro lado, remitiéndonos al Derecho interno, surge la duda de qué ordenamiento jurídico aplicar, si el que estaba vigente en la época de ratificación del

²² Este último matiz interpretativo extrínseco es verdaderamente ambiguo y amplio pudiendo comprender, como ha apuntado BUITRAGO DÍAZ (2007, p. 316) a la inclusión de las fuentes principales y auxiliares que recoge el art. 38 del Estatuto de la Corte Internacional de Justicia, como por ejemplo, la costumbre internacional o los principios generales del Derecho internacional. Sin embargo, bajo nuestro punto de vista el Derecho consuetudinario tiene un casi imposible encaje en la disciplina fiscal en tanto que necesitamos seguridad jurídica para los contribuyentes.

²³ En este sentido el párr. 12 del ap. 2 a los Comentarios al art. 3.2 del MC OCDE son poco esclarecedores porque incluye como contexto, por un lado a la intención de los Estados contratantes en el momento de la firma y, por otro lado, al significado que la legislación del otro Estado le atribuya al término.

Tratado fiscal o el vigente contemporáneamente cuando surge el problema interpretativo (interpretación estática vs. dinámica)²⁴.

Bajo nuestro punto de vista, para conseguir un “lenguaje fiscal internacional” homogéneo es necesario que los conceptos oscuros que requieren interpretación sean interpretados, en primer lugar, de acuerdo al contexto interno de los mismos, intentando lograr una definición autónoma en el seno de los mismos. Subsidiariamente, y cuando no fuese posible lo último, se acudiría al ordenamiento jurídico fiscal interno del Estado de la fuente, por ser éste el que aplica el convenio, pero su interpretación no puede alejarse más allá del contexto y del objeto y fin último de todo CDI que es eliminar la doble imposición²⁵.

Las relaciones entre las normas hermenéuticas general y especiales son de concordancia (GARCÍA HEREDIA, 2007) y retroalimentación. Esta concurrencia se observa perfectamente cuando el contexto *ex art.* 3.2 requiere del sustrato material que el art. 31.2 y 3 contienen.

Difícil resulta sin duda el encaje de los Comentarios al MC OCDE en el seno de estos mecanismos interpretativos. Su carácter meramente de *soft law* haría concluir *prima facie* que carece de cualquier tipo de efecto vinculante para los Estados miembros de la OCDE, sin embargo, son una fuente privilegiada y de primera mano para apoyar la labor interpretativa cuando surgen controversias con algún punto del Convenio. Jurídicamente fueron en sus orígenes Recomendaciones de la OCDE²⁶ que desde la Recomendación del Consejo sobre el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Capital de 23 de octubre de 1997 [C(97)195/FINAL]²⁷ se informó al Comité de

²⁴ Sobre esta cuestión el párr. 11 del ap. 2 a los Comentarios al art. 3.2 MC OCDE recomienda la interpretación ambulatoria o dinámica.

²⁵ Sobre el recurso al Derecho interno del Estado de la fuente como último recurso, se manifestó VOGEL (1986, p. 65) abogando por la calificación autónoma: “*We shall help taxpayers best by accepting qualification according to internal law in both countries, as a last resort, while making every effort on the other hand to find an autonomous qualification wherever possible*”.

²⁶ De una lectura de los arts. 5 (b) y 6.3 del Tratado constitutivo de la OCDE de 1960 se desprende que las Recomendaciones, a diferencia de las Decisiones, son un tipo de acto que el Consejo adopta pero que carece de fuerza vinculante para los Estados miembros. En los mismos términos, el art. 18 del Reglamento de Procedimiento de la OCDE, el cual delega en los Estados la posibilidad de potenciar o seguir una Recomendación.

²⁷ Disponible en:

<http://webnet.oecd.org/OECDACTS/Instruments/ShowInstrumentView.aspx?InstrumentID=91&InstrumentPID=88&Lang=en&Book=False> (recuperado el 29 de abril de 2016).

Asuntos Fiscales (CAF, en adelante) para que continuara la labor de actualización de los mismos a través de publicaciones. La versión actual, tanto del MC como de los Comentarios es de julio de 2014. Los Comentarios suponen una serie de reglas en la fiscalidad internacional mayoritariamente aceptadas, conformando una interpretación verdaderamente auténtica de los MC OCDE y de aquellos CDI que siguen sus parámetros; y es que, no dejan de ser “*a loose legal duty, but a legal duty nonetheless*” (VOGEL y RUST, 2015). Más dudoso es que los Comentarios lleguen a encajar en el privilegiado grupo de Derecho consuetudinario internacional, el cual requiere, una práctica internacional consensuada u *opinio iuris* cristalizada. Que una práctica internacional llegue a tener carácter de *ius cogens* requiere un consenso que, personalmente, no detecto en los Comentarios al MC OCDE. En primer lugar, porque la OCDE sólo la conforman poco más de una treintena de Estados, junto a otro sustancial elenco de países no miembros que colaboran en sus programas; y, en segundo lugar, porque los Estados han moldeado según sus intereses económicos y políticos los Comentarios y el propio MC OCDE estableciendo reservas u observaciones a los mismos, resultando escasos los Estados que aplican sin cortapisa alguna el tenor literal que el CAF publica²⁸.

Como apunta MARTÍN JIMÉNEZ (2003), más allá de la cobertura en alguno de los mecanismos hermenéuticos de los arts. 31-32 CVDT, los Comentarios son “contexto”²⁹ debido a la configuración más amplia que la norma especial hermenéutica (*lex specialis*) del art. 3.2 del MC OCDE realiza sobre este concepto frente al que establecen las normas generales de la CVDT. En este sentido, la norma específica debe resultar de aplicación apriorísticamente sobre la general, pero siempre sin olvidar su aplicación concordante.

Bajo nuestro punto de vista, para dotar de una mayor cobertura y legitimidad a la aplicación de este *soft law* o *backdoor legislation* sería recomendable imitar la praxis convencional en materia fiscal de los EEUU. Junto a cada uno de los CDI que rubrican, anexan una *Technical Explanation*, que a grandes rasgos sigue el modelo genérico

²⁸ Sobre el papel de los Comentarios como Derecho consuetudinario internacional, Vid. (NIEMINEN, 2015).

²⁹ De la misma opinión GARCÍA HEREDIA (2007, p. 92) y CALDERÓN CARRERO y MARTÍN JIMÉNEZ (2015, p. 62). En términos parecidos, RIBES RIBES (2016, p. 9) expresa que mientras no se produzca una modificación de la CVDT en el sentido de dar entrada al *soft law*, puede clasificarse a los Comentarios como contexto o instrumentos complementarios como una solución provisional.

publicado por el *Treasury Department*, y cuya finalidad es la de ser una herramienta clarificadora de cada uno de los artículos suscritos. Siguiendo este mecanismo, nuestro país ha ratificado dos CDI, con Croacia y Costa Rica publicados en el BOE en 2006 y 2011 respectivamente, en el cual se han incluido referencias directas a los Comentarios al MC OCDE para la interpretación de su articulado, incluso, en el caso del de Croacia llegando a establecer una interpretación estática con respecto a la versión de 2003 de dichos Comentarios. De esta manera, entendemos que el pacto entre los Estados parte legítima para remitirse a los Comentarios y tener estos su entrada como puro “contexto”.

2.2. Los procedimientos amistosos y el arbitraje fiscal internacional como herramientas para la interpretación autónoma

Los CDI, siguiendo tanto el art. 25 del MC OCDE como el Modelo de Convenio Tributario de la Organización de las Naciones Unidas (MC ONU, en adelante), han incluido la mención a procedimientos amistoso o *mutual agreement procedures* cuya finalidad es la de resolver aquellos conflictos que puedan surgir en la aplicación del Convenio.

La interpretación y calificación, como estadios comprendidos en toda aplicación de un CDI como vimos *supra*, son ejercicios medulares en el origen de conflictos hermenéuticos que, de no solucionarse, acabarían desvirtuando el objetivo de conseguir eliminar la doble imposición internacional. Principalmente, el Procedimiento Amistoso (PA, en adelante) despierta su mayor aplicación en materia de precios de transferencia entre sociedades vinculadas debido a la inmediata doble imposición que se origina cuando un Estado modifica una base imponible de manera unilateral en el seno de estas operaciones vinculadas. Sin embargo, no es baladí la aplicación de este procedimiento como mecanismo interpretativo. En este sentido, debemos apuntar ya de entrada que el Modelo de Convenio de EEUU, así como el CDI entre España y EEUU de 1990, establece en su norma interpretativa especial del art. 3.2 la remisión a un PA para interpretar un concepto del CDI, consagrándose pues la cobertura de estos en la experiencia estadounidense como parte del contexto del Tratado fiscal.

El art. 25 MC OCDE establece tres tipos de PA. En primer lugar, aquel rogado por el contribuyente para solventar los problemas interpretativos o calificativos que

originan un gravamen distinto de lo que el Convenio prescribe. En segundo lugar, un PA estrictamente destinado a resolver cuestiones interpretativas que surjan *ex ante* a la aplicación del CDI entre los Estados contratantes. Y, en último lugar, como una especie de cláusula de cierre, se permite un PA para resolver cuestiones de cualquier naturaleza que no estén previstas en el seno de los CDI. La OCDE publicó en 2007 el *Manual on Effective Mutual Agreement Procedures*³⁰, el cual estableció unas pautas y recomendaciones genéricas para lograr la efectividad de estos procedimientos en su proyección hacia los contribuyentes. Dicha recomendación contribuyó a que se publicará el Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa³¹. Sin ánimo de entrar en el desarrollo procesal del mismo dado que no es el objeto de este trabajo, debemos apuntar que estos PA se iniciarán siempre mediante instancia de parte, es decir del contribuyente que ya ha sufrido una liquidación contraria a los prescrito por el CDI o presume dicha liquidación, además de constar de una fase interna, entre el contribuyente y la Administración tributaria del Estado de su residencia, y, otra fase interestatal, en la que las Administraciones tributarias de los dos Estados se sentarán a interpretar un hecho con trascendencia fiscal que tiene un tratamiento heterogéneo en cada Estado. En el ámbito de la Unión Europea, por su parte, existe la referencia a un PA entre las autoridades tributarias en casos de doble imposición originada por la corrección de beneficios de empresas asociadas, tal y como recoge el escueto art. 6 del Convenio 90/436/CEE relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de beneficios de empresas asociadas³².

La interpretación surgida en el seno de los PA es una interpretación mixta entre la auténtica y la aplicativa³³. Ciertamente, son los representantes gubernamentales los que inician el proceso negociador para definir un aspecto del Convenio con el fin de encajar un hecho con trascendencia fiscal y así, poder proceder a una liquidación tributaria en un sentido u otro. Los PA son una herramienta cualificada para lograr la

³⁰ Disponible para consulta online en: <https://www.oecd.org/ctp/38061910.pdf> (recuperado el 29 de abril de 2016).

³¹ BOE núm. 278 de 18 de noviembre de 2008.

³² DO L-225 de 20 de agosto de 1990.

³³ RIBES RIBES (2003, p. 383) manifiesta que los acuerdo amistosos son un supuesto de interpretación auténtica.

interpretación del CDI común y homogénea³⁴. Además, los acuerdos obtenidos en el seno de los mismos pueden tener una vocación de permanencia en el seno del CDI a través de su configuración como acuerdos ulteriores de los Estados consensuados *ex art.* 31.3.a) CVDT o acuerdos de ejecución de tratados internacionales (CALDERÓN CARRERO y MARTÍN JIMÉNEZ, 2015), llegando a sostener DEL ARCO RUETE (1977) que tienen la misma fuerza legal que el texto que interpretan.

Pese a lo acertado de estos procedimientos para conseguir afianzar el anhelado “lenguaje fiscal internacional”, la realidad nos muestra que su efectividad es escasa³⁵. Posiblemente ello se deba a dos motivos. Por un lado, a lo dilatado del proceso en cuanto al elemento temporal y, por otro lado, por la inexistencia de obligación de los Estados de llegar a un acuerdo. El art. 25 sólo les obliga a iniciar un proceso negociador, pero nunca a llegar a un acuerdo. Ello, es un potente desincentivo para los contribuyentes que les hace perder la confianza en la solución a sus problemas eficazmente.

En el mismo art. 25 del MC OCDE, en 2008 se introdujo un nuevo apartado 5 relativo a un procedimiento arbitral anejo al procedimiento amistoso. Este novedoso mecanismo tiene un antecedente en la Unión Europea gracias al art. 7 del Convenio 90/436/CEE, conocido como Convenio Arbitral Europeo, el cual obligaba a los dos Estados a constituir una comisión arbitral si pasados dos años desde el inicio del PA no hubiese habido un acuerdo, emitiendo la comisión arbitral emitirá un dictamen preceptivo. La OCDE parece rescatar esta técnica resolutoria de conflictos, entre ellos los interpretativos, y hacerla aplicable a todo el MC OCDE y no al fenómeno concreto de la doble imposición económica en la corrección de precios de transferencia entre entidades vinculadas como pretende el Convenio Arbitral Europeo.

La nueva cláusula arbitral supedita su entrada en funcionamiento a tres condiciones. En primer lugar, que un contribuyente haya solicitado ante la

³⁴ En este mismo sentido RIBES RIBES (2003, p. 376) indica: “El principio de la *common interpretation* coadyuva sin duda al establecimiento del citado procedimiento en la medida en que, a través del acuerdo mutuo entre las autoridades competentes de cada Estado, se propende al logro de una interpretación uniforme del término o cláusula convencional”.

³⁵ España ha emprendido apenas 100 PA entre 2011-2014 según estadísticas de la OCDE. En 2014, entre todos los países miembros de la OCDE, se iniciaron un total de 2266, cifra aparentemente escasa pero que sigue un aumento progresivo año tras año. [Fuente OECD statistics: <http://www.oecd.org/ctp/dispute/map-statistics-2014.htm> (recuperado el 29 de abril de 2016)].

Administración tributaria de uno de los Estados contratantes, generalmente, por cuestiones de economía procesal, el Estado de residencia. En segundo lugar, que las Administraciones de ambos países no lleguen a un acuerdo en la interpretación y aplicación de la cuestión controvertida en el plazo de dos años. Y, en último lugar, que el contribuyente solicite la remisión a un tribunal arbitral. De la redacción del nuevo apartado 5 se colige fácilmente el carácter subsidiario del procedimiento arbitral, que parece configurarse como una especie de prórroga complementaria al tiempo de dos años otorgado para concluir el acuerdo amistoso³⁶. En este sentido, nos decantamos por calificar a este arbitraje fiscal internacional *in fieri* como la última fase en la resolución amistosa de controversias en los CDI o, mejor dicho, una parte integrante de un mecanismo de resolución hermenéutica global localizado en el art. 25 MC OCDE. Su naturaleza vinculante, se corrobora por la obligatoriedad de cumplimiento del laudo arbitral.

Destaca el contraste del arbitraje fiscal que el MC ONU incluyó en 2011 dos redacciones alternativas en el art. 25, no tanto por el alcance preceptivo o subsidiario del mismo que continúa la línea del MC OCDE, sino por la eliminación de la participación de los contribuyentes, negándoles legitimidad activa para iniciar el mismo dejando en manos de los Estados la iniciación del mismo y prolongando el plazo a tres años para llegar a una solución en el seno de un PA (GARCÍA FRÍAS, 2015).

El éxito de esta cláusula arbitral vuelve a depender de la voluntad política de los Estados para someterse a este mecanismo resolutorio de conflictos. En este sentido, menos del 1% de CDI mundiales, en torno a 90³⁷ y sólo 3 Convenios en vigor y ratificados por España con esta cláusula³⁸, dan muestra, no nos atreveríamos a decir del fracaso, pero sí de la lenta implantación de estas cláusulas. Se espera un repunte globalizador de estas gracias a la Acción 14 del Proyecto BEPS de la OCDE/G20 que

³⁶ Como indica RIBES RIBES (2003, p. 435) esta configuración subsidiaria al fracaso del PA es un acicate o estímulo para que los Estados lleguen a un pronto acuerdo.

³⁷ Datos extraídos de MARTÍN JIMÉNEZ (2015, p. 787) y SERRANO ANTÓN (2015, p. 1391).

³⁸ CDI con Suiza (2011), Reino Unido (2013) e Irlanda del Norte (2013). El protocolo que contiene el nuevo CDI con EEUU, aprobado por Las Cortes, también contiene esta cláusula; sin embargo, no está en vigor por el bloqueo del mismo en el Senado estadounidense.

recoge el compromiso de la mayoría de los Estados participantes de incluir el arbitraje en sus CDI³⁹.

Desde nuestra posición, sin negar las ventajas que el arbitraje fiscal va a desplegar, entendemos que el carácter heterocompositivo del mismo puede no resultar tan perfecto o fiel el encaje del laudo como interpretación autónoma en el seno del contexto por los actores implicados. En el arbitraje, van a ser terceras personas independientes (una comisión arbitral constituida de la manera más objetiva y paritaria posible por los Estados) ajenas al CDI las que van a determinar el alcance y calificación de un hecho en el seno de un tipo de renta para su exacción correspondiente. Con mayor desacierto, si el arbitraje no es de tipo *best offer arbitration* en el cual la comisión arbitral no está vinculada por las pretensiones o alegaciones que hagan los Estados parte. En definitiva, se deja al criterio de un tercero la interpretación de un aspecto de un Convenio que debería ser interpretado exclusivamente por las partes mediante un mecanismo autocompositivo. Para evitar el bloqueo de un PA al poder ser dilatado en el tiempo por los Estados y la pequeña reticencia aludida sobre el arbitraje fiscal, abogamos por una tercera vía intermedia como es la mediación fiscal internacional. Bajo este mecanismo complementario, con una pequeña mención en los Comentarios al MC OCDE⁴⁰, podría llegar a constituirse una fase intermedia tras el fracaso del PA y antes de someter el asunto al arbitraje fiscal a tenor de la cual un tercero autorizado, llamado mediador, perteneciente al Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE o del Departamento de Asuntos Económicos y Sociales de la ONU, en función de qué Modelo de Convenio siga el CDI objeto de controversia, haga de conector entre las posturas enfrentadas de las partes y, aportando su visión técnica, aporte ideas, explicaciones y propuestas de solución a los Estados y así estimular que se logre una interpretación por los actores del CDI y en el seno contextual de este.

Tanto los PA como el procedimiento arbitral encubren una tenue finalidad tácita como es la tutela de los derechos del contribuyente. Quizá no de una manera tan efectiva como deseáramos, debido a su escueta participación, pero también, entendiendo que los actores principales en la interpretación de un CDI han de ser los Estados parte y ello es una condición intocable. De conseguirse una inclusión

³⁹ Los países que se comprometen a incluir esta fórmula (*mandatory binding arbitration*) pueden consultarse en OECD (2015c, p. 41).

⁴⁰ Párr. 86 Comentarios al art. 25.

homogénea y coordinada en la vasta red de CDI internacionales conseguiremos una garantía para los contribuyentes afectados como es la de obtener una solución a su liquidación presuntamente contraria a lo establecido por el Convenio aplicable. El Derecho tributario internacional carece hasta la fecha de una organización supranacional de la cual emanen sus fuentes. Correlativamente, una jurisdicción tributaria internacional se vislumbra como un espejismo futuro, pese al paso importante que puede antecederle como es el arbitraje fiscal internacional (PISTONE, 2005). De llegar ese utópico día ello supondría un previo proceso armonizador importante, siendo más factible que tal situación, de producirse, se origine de manera sectorial como en la Unión Europea, en donde el Tribunal de Justicia puede tener cobertura como tribunal arbitral fiscal a tenor del art. 273 TFUE tal y como indica GARCÍA FRÍAS (2015) y RIBES RIBES (2003)⁴¹.

3. INTERPERTACIÓN Y CALIFICACIÓN DE RENTAS SURGIDAS DE NUEVOS MODELOS DE NEGOCIO DIGITAL

Todo el elenco de vicisitudes tradicionales anteriormente descritas volverá a estar presente con el nacimiento de nuevos tipos de ingresos dimanados de nuevos modelos de negocio digital. La interpretación y posterior calificación de las rentas en el seno de los CDI deberá ser un ejercicio meticuloso acorde con Condiciones Tributarias Marco del comercio electrónico, de 1998⁴². De caer en una mala praxis hermenéutica y calificadora de este tipo de rentas se corre el riesgo de desincentivar el avance y consolidación de los nuevos servicios electrónicos y su correlativo potencial para el desarrollo de las economías de escala.

Una definición de lo que es economía digital puede obtenerse de un concepto autónomo de los dos elementos. Por un lado, podemos entender economía como un modelo de producción, explotación y obtención de recursos a través de unos medios

⁴¹ Esta idea brota gracias al art. 25 del CDI entre Alemania y Austria (2000) que remite la solución de la cuestión hermenéutica al por aquel entonces Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas si no hay acuerdo en el seno de un PA.

⁴² La Conferencia ministerial de Ottawa sobre comercio electrónico, aprobada en 1998, incluyó una serie de principios elementales para la fiscalidad del comercio electrónico. Estos principios son: la neutralidad, eficiencia, certeza y simplicidad, efectividad y justicia, y flexibilidad (para un desarrollo del alcance de dichos principios Vid. OECD (1998).

disponibles que son puestos a la venta en el mercado. Por su parte, digital hace referencia a la transmisión incorpórea mediante señales o dígitos de información. En síntesis, economía digital puede ser definida como una parcela *sui generis* de la economía gracias a la cual la producción, explotación y obtención de riqueza se ordena a través de un modelo basado en la utilización de sistemas inmateriales que permiten la transmisión de la información a través de señales o dígitos. Ineludiblemente, la economía digital comienza a ser la regla general en tanto que avanzan las nuevas tecnologías de la información y la comunicación.

El fenómeno tan amplio y genérico del *cloud computing* y la impresión en 3D son dos ejemplos destacados de la incertidumbre en torno a la calificación fiscal de estas rentas (OECD, 2015b). Igualmente, estas nuevas tendencias en la economía digital arrojan nuevos desafíos desde la óptica de la imposición directa, indirecta y la aplicación de los tributos. Como destaca la Comisión Europea (2014) estas van a estimular las inversiones de capital sin necesidad de fijarlas territorialmente rebajando los costes por el emprendimiento y, en consecuencia, aligerando barreras para la efectividad del *Digital Single Market*.

3.1. Las rentas generadas por *cloud computing*

El *cloud computing* consiste en un modelo de negocio digital que permite el acceso a la carta o bajo demanda a todo un conjunto de recursos informáticos como aplicaciones, infraestructura, datos u otros servicios como, por ejemplo, el almacenamiento de información o el procesamiento de datos utilizándose para tal fin recursos físicos y virtuales y, en última instancia, con cierta autonomía del usuario respecto a la red que se le provee (NATIONAL INSTITUTE OF STANDARDS AN TECHNOLOGY, 2011).

Sus características elementales son las que a continuación se detallan. En primer lugar, destaca su autoservicio bajo demanda del usuario sin ser necesaria la interacción humana con el proveedor del servicio. En segundo lugar, su amplio y permanente acceso a la red a través de cualquier dispositivo (*smartphone*, portátil, etc.). En tercer lugar, la agrupación de servicios o *resource pooling*, dada la agrupación de todos los recursos informáticos del proveedor de la nube para ofrecer el servicio o, dicho desde otra perspectiva, la conexión recíproca entre los usuarios y el proveedor. En cuarto

lugar, la elasticidad en tanto que los servicios se encuentran disponibles rápidamente. Por último, su carácter mensurable dado que la utilización de los recursos puede ser objeto de seguimiento, control e informes para garantizar la transparencia del servicio.

Ciertamente, podemos colegir que la característica principal del fenómeno de la computación en la nube es el almacenamiento en la red de información que tradicionalmente era hospedada en soportes magnéticos y ocupaban un espacio físico tangible. Gracias a este nuevo servicio digital la información ocupa un mero espacio virtual y está accesible permanentemente a través de cualquier dispositivo o interfaz conectada a la red. Esta red o nube puede ser de tipo público o privado en función de quién o qué dispositivos tienen la habilitación para acceder a los recursos alojados en ella. El almacenamiento virtual, técnicamente, libera al cliente de ocupar espacio físico propio, pero ello se produce a costa de la utilización de un espacio físico que la empresa proveedora del servicio de computación ofrece. La llamada nube no es más que una red de servidores mundiales que tienen recíprocas copias de toda la información que es cargada a la red, permitiendo dicha vasta red de servidores el acceso permanente desde cualquier parte geofísica.

Se suele distinguir entre tres tipos de servicios de *cloud computing*, según una escala de mayor a menor control por parte del usuario o cliente de la nube. El primer tipo es *Infrastructure as a service* en donde los proveedores ponen a disposición de los clientes *software* e incluso *hardware*. En este tipo de servicios el cliente maneja, a excepción de la infraestructura subyacente, el sistema operativo, la gestión de la capacidad del almacenamiento y las aplicaciones instaladas. El segundo tipo, *platform as a service*, ofrece a los clientes las herramientas y plataforma necesarias para crear las aplicaciones informáticas que estime oportunas, sin tener control sobre la infraestructura ni la gestión del almacenamiento. El último tipo, *software as a service*, es el más utilizado y conocido. El cliente no tiene control alguno sobre el *software* de las aplicaciones, el almacenamiento o la red, salvo meros cambios de configuración de algunas aplicaciones. Ejemplos de este tipo de red son los correos electrónicos o las famosas aplicaciones de almacenamiento de datos en la nube.

Pese a que servicios como los pertenecientes al tercer tipo suelen ser prestados gratuitamente, otros servicios suelen requerir pagos posteriores por acceso a servicios mejores (el llamado *freemium*), pagos por suscripciones periódicas o meros pagos por

usos concretos y puntuales. Dichas rentas no son ajenas a las haciendas públicas y, desde una visión transfronteriza, han de ser calificadas en el seno del correspondiente CDI para determinar qué jurisdicción y en qué cuantía puede someter a imposición tales rendimientos⁴³.

La cuestión cobra mayor atención debido a que las vigentes versiones de Modelos de Convenio ni sus correspondientes Comentarios, mencionan la calificación fiscal de estos pagos. Será, por tanto necesaria, una interpretación análoga de este tipo de rentas en el seno del tipo de renta que mejor se adapte a sus características, cobrando pues, la cuestión hermenéutica un papel primordial, nuevamente.

Siguiendo la dicotomía que la OECD en su Acción 1 del Proyecto BEPS ha expuesto (OECD, 2015), podemos entender que estas rentas puedan tener subsunción como beneficios empresariales, siendo gravados en el Estado de residencia del proveedor de los servicios, o cánones, pudiendo ser gravados en la fuente mediante una retención o *withholding tax* cuando así lo recoja el CDI aplicable. Desde la primera perspectiva, rentas como beneficios empresariales, su encaje es plausible si entendemos que son meras prestaciones de servicios en el seno de la explotación de una actividad económica de índole digital. Por otra parte, pudiera considerarse que los pagos en contraprestación por estos servicios son en concepto de alquiler de espacios virtuales y como tal encajar como cánones en aquellos CDI que incluyen el alquiler de equipos industriales, comerciales o científicos, como ocurre con numerosos CDI ratificados por nuestro país pese a que desde 2014 España manifestó la retirada de esta posición. En línea con este segundo potencial planteamiento, servicios de *cloud computing* como el *e-invoicing* o el *e-accounting* permiten el almacenamiento y gestión descentralizada

⁴³ Otra problemática digna mención, pero que no es tratada en el presente artículo por desbordar el enfoque del mismo, es el recurso a modelos de *cloud computing* con el fin de eludir la tributación en el lugar donde se realiza la actividad económica. Originalmente las empresas vendedoras a través de comercio electrónico, con el fin de eludir el gravamen en el país fuente de sus negocios colocando ellas un servidor de su propiedad, recurrían al alquiler de dichos equipos informáticos a través del llamado *web hosting*. Sin embargo, algunos países, entre ellos España, incluyeron en el seno de las rentas por cánones de su CDI una categoría de rentas tangibles como eran las rentas por alquiler de bienes de equipo industriales, comerciales o científicos, entendiéndose, por ejemplo, por las autoridades administrativas y judiciales españolas que estos contratos de hospedaje tenían encaje en el mismo. (Vid. por todas, Sentencia Audiencia Nacional de 22 de abril de 2010, JT 2010/424). La computación en la nube vuelve a ser una herramienta más actualizada, si cabe, para la elusión completa del establecimiento permanente y evitar, por tanto, la tributación en el estado donde se lleva a cabo la operativa comercial. En este sentido, las normas actuales sobre establecimiento permanente siguen ancladas en lazos impositivos de presencia física que devienen en ineficientes para la invisibilidad de operaciones con *cloud computing* [Cfr. BAL (2012, p. 337)].

desde servidores localizados en jurisdicciones extranjeras de la facturación y contabilidad de la empresa. En este sentido, los pagos realizados desde un país que grava parcialmente en la fuente servicios de alquiler de espacios virtuales podrían estar sometidos a imposición, con la consiguiente activación de los métodos correctores de la doble imposición que el convenio fiscal prescriba.

3.2. Las rentas generadas por la impresión en 3D (*3D printing*)

La impresión en 3D comienza a abrirse paulatinamente camino tanto en el comercio electrónico B2B como en el B2C. Es un nuevo modelo que permite a los clientes obtener desde su casa el bien tangible que desean, a diferencia del necesario envío logístico que acarrea el llamado comercio electrónico *offline*⁴⁴. El usuario puede adquirir por entero el objeto o, bien, conseguir las piezas que conforman el objeto y proceder a su ensamblaje.

Centrándonos en el aspecto puramente fiscal, y dentro de este, en la calificación que merecen los pagos en contraprestación por dicho servicio cuando hay un tinte transfronterizo, debemos partir de la premisa de que el modelo a imprimir puede estar protegido por un derecho de propiedad intelectual. En este sentido, y en aplicación del art. 12 MC OCDE, si el adquirente va a realizar nuevas copias (impresiones) del modelo para su distribución o explotación posterior, no cabe duda de que las rentas merecerán su encaje en como cánones en el seno del CDI (VOGEL y RUST, 2015). En caso contrario, los pagos serían meros beneficios empresariales. La concesión del uso de derechos de propiedad intelectual, en este caso *copyrights*, es el objeto clásico de estas rentas desde su inclusión en los Proyectos de Modelo de Convenio de la Sociedad de Naciones de 1931 y, con asiduidad desde el de 1943. De acuerdo con esta postura interpretativa, debe apuntarse que será en las transacciones electrónicas B2B en las que pudiera surgir la calificación fiscal en el art. 12 del correspondiente CDI; siendo, por el contrario, extraño que en las B2C surja debido a que los consumidores sólo adquieren el derecho de uso del bien o modelo transmitido mediante licencia para su impresión y no para comerciar posteriormente con el mismo.

⁴⁴ Sobre la distinción entre comercio electrónico *online* y *offline*, Vid. NOCETE (2006, p. 113).

4. CONCLUSIONES

1. La plurimposición internacional de una misma renta producida por la concurrencia sobre un mismo objeto imponible de varios poderes tributarios, ya sea de tipo jurídica o económica, provoca efectos perniciosos sobre el comercio transfronterizo que requiere una solución concordada y racionalizada por la vía de Convenios para evitar la doble imposición y el fraude fiscal.
2. Antes de poder calificar una renta en el seno de un CDI y determinar el reparto de la base imponible entre los Estados, bien de manera exclusiva o compartida, es necesario proceder a su interpretación. Una praxis hermenéutica contraria a las normas generales de interpretación del CVDT y a las normas especiales ínsitas en el art 3.2 del MC OCDE, conllevará una desnaturalización de la finalidad última de los CDI: la eliminación de la doble imposición internacional.
3. Debe primar siempre una interpretación y calificación de tipo autónoma en el seno contextual del propio CDI. Dicha interpretación debe realizarse de común acuerdo entre los Estados parte, debiéndose potenciar la efectividad de los PA y el arbitraje fiscal. *De lege ferenda* los Estados deben procurar la tutela de los derechos de los contribuyentes, máxime cuando por culpa de interpretaciones contrarias aquellos sufren doble imposición. Por ello, será un gran elemento la inclusión del arbitraje fiscal preceptivo como cláusula de cierre, con la configuración de un tribunal arbitral conformado por miembros del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, así como una promoción de la mediación fiscal internacional.
4. Los nuevos modelos de negocio digital proyectan sobre la fiscalidad internacional múltiples y diversos retos. Uno de ellos es el relativo a la calificación fiscal de sus rentas en el seno de los CDI. Rentas en contraprestación por servicios de *cloud computing*, como por ejemplo el *e-invoicing* o el *e-accounting*, o por la concesión de licencias para impresión en 3D de objetos, pueden ser calificadas como canon o beneficio empresarial en función de si se entiende que hay un alquiler de espacios virtuales en bienes de equipo tangibles o hay cesión de derechos de propiedad intelectual.

REFERENCIAS

- ALMUDÍ CID, J.M. y SERRANO ANTÓN, F. (2002). “Doble imposición económica internacional y derecho comunitario: repercusión de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en el ordenamiento español (I)”, *Quincena Fiscal*, núm. 18, pp. 11-19
- AVY-YONAH, R.S. (2004). “International Tax as International Law”, *Tax Law Review*, vol. 57, núm. 4, pp. 483-502. Recuperado el 3 de abril de 2016 de: <http://heinonline.org/>
- BAL, A. (2012). “Tax implications of Cloud Computing. How real taxes fit into virtual clouds”, *Bulletin for international taxation*, vol. 66, núm. 6, pp. 335-339
- BUITRAGO DÍAZ, E. (2007). *El concepto de cánones y/o regalías en los convenios para evitar la doble tributación sobre la renta*. Valencia: CISS
- BÜHLER, O. (1968). *Principios de Derecho Internacional Tributario*. Traducida por F. Cervera. Madrid: Editorial de Derecho Financiero.
- CALDERÓN CARRERO, J.M. (1993). “Algunas reflexiones en torno a los problemas de interpretación y calificación que plantea la aplicación de los convenios de doble imposición internacional: análisis a la luz del nuevo Modelo de Convenio O.C.D.E. 1992”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 229, pp. 135-188
- CALDERÓN CARRERO, J.M. (1997a). *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*. Madrid: McGraw-Hill
- CALDERÓN CARRERO, J.M. (1997b). *La doble imposición internacional en los convenios de doble imposición y en la Unión Europea*. Pamplona: Aranzadi.
- CALDERÓN CARRERO, J.M. (2015). “La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación”. En F. Serrano (Dir.), *Fiscalidad Internacional (1)*, 6ª Ed. (pp. 361-477). Madrid: CEF
- CALDERÓN CARRERO, J.M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A.J. (2015). “Los tratados internacionales. Los convenios de doble imposición en el ordenamiento español: naturaleza, efectos e interpretación”. En N. Carmona (Coord.), *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, (pp. 36-75). Madrid: CISS

- COLLADO YURRITA, M.A. y PATÓN GARCÍA, G. (2007). “Las fuentes del Derecho tributario internacional”. En T. Cordón (Dir.), *Manual de Fiscalidad Internacional, Vol. I*, 3ª Ed. (pp. 137-160). Madrid: Instituto de Estudios Fiscales
- COMISIÓN EUROPEA. (2014). *Report of the Commission Expert Group on taxation of the digital economy*. Bruselas: Taxation and Customs Publication. Recuperado el 2 de mayo de 2016 de: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/good_governance_matters/digital/report_digital_economy.pdf
- DEL ARCO RUETE, L. (1977). *Doble imposición internacional y Derecho tributario español*. Madrid: Escuela de Inspección Financiera Publicaciones
- FALCÓN Y TELLA, R. y PULIDO GUERRA, E. (2013). *Derecho fiscal internacional*. 2ª Ed. Madrid: Marcial Pons
- GARCÍA FRÍAS, A. (2015). “Cláusulas arbitrales y convenio europeo de arbitraje”. En F. Serrano (Dir.), *Fiscalidad Internacional (2)*, 6ª Ed. (pp. 1545-1578). Madrid: CEF
- GARCÍA HEREDIA, A. (2007). *Fiscalidad internacional de los cánones: derecho de autor, propiedad industrial y know-how*. Valladolid: Lex Nova
- HERRERA MOLINA, P.M. (2009). *Convenios de doble imposición y derecho comunitario*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION/AVERY JONES, J.F. et al. (1986). “Interpretation of tax treaties”, Vol. 40, núm. 2, pp. 75-86
- MARTÍN JIMÉNEZ, A.J. (2003). “Los comentarios al MC OCDE: su incidencia en el sistema de fuentes del derecho tributario y sobre los derechos de los contribuyentes”, *Carta Tributaria. Monografías*, núm. 20, pp. 1-19
- MARTÍN JIMÉNEZ, A.J. (2015). “Procedimiento amistoso”. En N. Carmona (Coord.), *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, (pp. 729-796). Madrid: CISS
- NATIONAL INSTITUTE OF STANDARDS AND TECHNOLOGY. (2011). “The NIST definition of cloud computing”, *NIST Publications*, núm. 800-145. Recuperado el 13 de abril de 2016 de: <http://nvlpubs.nist.gov/nistpubs/Legacy/SP/nistspecialpublication800-145.pdf>

- NIEMINEN, M. (2015). “Dual role of the OECD Commentaries – Part I”, *InterTax*, vol. 43, núm. 12, pp. 636-659
- NOCETE CORREA, F.J. (2006). “La fiscalidad internacional del comercio electrónico”, *Crónica Tributaria*, núm. 120, pp. 111-135. Recuperado el 2 de mayo de 2016 de: http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/fiscalidad_internacional/120_Nocete.pdf
- NOCETE CORREA, F.J. (2008). *Los convenios de doble imposición (incidencia del Derecho comunitario)*. Bolonia: Publicaciones del Real Colegio de España
- ORGANISATION FOR ECONOMIC COOPERATION AND DEVELOPMENT. (2015a). *OECD/G20 Base erosion and profit shifting project. Explanatory statement*. Paris: OECD Publishing. Recuperado el 25 de abril de 2016 de: <http://www.oecd.org/ctp/beps-explanatory-statement-2015.pdf>
- ORGANISATION FOR ECONOMIC COOPERATION AND DEVELOPMENT. (2015b). *OECD/G20 BEPS Action 1. Addressing the tax challenges of the digital economy*. Paris: OECD Publishing. Recuperado el 2 de mayo de 2016 de: <http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/2315281e.pdf?expires=1462178794&id=id&accname=guest&checksum=C0A1127C7BCF51D3A3698183B4F1AEA7>
- ORGANISATION FOR ECONOMIC COOPERATION AND DEVELOPMENT. (2015c). *OECD/G20 BEPS Action 14. Making Dispute Resolutions Mechanisms More Effective*. Paris: OECD Publishing. Recuperado el 29 de abril de 2016 de: <http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/2315391e.pdf?expires=1461943390&id=id&accname=guest&checksum=725406A2D06E1CD3001185A5C6687954>
- ORGANISATION FOR ECONOMIC COOPERATION AND DEVELOPMENT. (1998). *Electronic commerce: taxation framework conditions*. Paris: OECD Publishing. Recuperado el 2 de mayo de 2016 de: <https://www.oecd.org/ctp/consumption/1923256.pdf>
- PISTONE, P. (2005). “Time for arbitration in international taxation”, *Intertax*, núm. 3, vol. 33, p. 102

- RIBES RIBES, A. (2003). *Convenios para evitar la doble imposición internacional: interpretación, procedimiento amistoso y arbitraje*. Madrid: Edersa
- RIBES RIBES, A. (2016). “Límites a la interpretación dinámica de los convenios de doble imposición internacional: el caso ING”, *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, núm. 1. Recuperado el 3 de mayo de 2016 de: <https://proview.thomsonreuters.com/login.html>
- ROMERO FLOR, L.M. (2006). “El problema de la doble imposición y los métodos para su eliminación en el Impuesto sobre sociedades español”, *Revista Jurídica de Castilla-La Mancha*, núm. 40, pp. 217-256. Recuperado el 25 de abril de 2016 de:
<http://docm.jccm.es/portaldocm/descargarArchivo.do?ruta=Revista40.pdf&tipo=rutaRevistas>
- RUBIO GUERRERO, J.J. (2007). “Los principios básicos de la fiscalidad internacional y la doble imposición internacional”. En T. Cerdón (Dir.), *Manual de Fiscalidad Internacional*, Vol. I, 3ª Ed. (pp. 77-107). Madrid: Instituto de Estudios Fiscales
- SAINZ DE BUJANDA, F. (1960). “La interpretación, en Derecho español, de los tratados internacionales para evitar la doble imposición”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 38, pp. 273-293
- SAINZ DE BUJANDA, F. (1988). *Lecciones de Derecho financiero*. 6ª ed. Madrid: UCM-Publicaciones.
- SERRANO ANTÓN, F. (2015a). “Los principios básicos de la fiscalidad internacional y los convenios para evitar la doble imposición internacional: historia, tipos, fines estructura y aplicación”. En F. Serrano (Dir.), *Fiscalidad Internacional (1)*, 6ª Ed. (pp. 275-325). Madrid: CEF
- SERRANO ANTÓN, F. (2015b). “El procedimiento amistoso y el arbitraje en la fiscalidad internacional”. En F. Serrano (Dir.), *Fiscalidad Internacional (2)*, 6ª Ed. (pp. 1383-1434). Madrid: CEF
- SINCLAIR, I. (1986). “Interpretation of Tax treaties”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 40, núm. 2, pp. 75-77

- TAVEIRA TÔRRES, H. (2005). “La plurimposizione internazionale, i trattati e le misure unilaterali”. En V. Uckmar (Coord.), *Diritto Tributario Internazionale*, 3ª Ed. (pp. 223-269). Padova: CEDAM
- UCKMAR, V. (2006). “Double taxation conventions”, en A. Amatucci (Ed.), *International Tax Law*, (pp. 149-181). La Haya: Kluwer Law International
- UNITED NATIONS CONFERENCE ON TRADE AND DEVELOPMENT (2015). *World investment report 2015. Chapter V*. Suiza: UNCTAD publications. Recuperado el 25 de abril de 2016 de: http://unctad.org/en/PublicationsLibrary/wir2015_en.pdf
- VOGEL, K. (1986). “Double tax treaty and their interpretation”, *International Tax and Business Lawyer*, vol. 4, núm. 1, pp. 4-85
- VOGEL, K. (2003). “Conflicts of qualification: the discussion is not finished”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 57, núm. 2, pp. 41-44
- VOGEL, K. y RUST, A. (2015). “Legal framework of Double Tax Treaties”. En E. Reimer y A. Rust (Eds.), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, vol. I (pp. 23-34). La Haya: Kluwer Law International.