



Instituto de Estudios Fiscales

CRONICA 166
TRIBUTARIA

SUMARIO

ESTUDIOS Y NOTAS

- 7 CARBAJO VASCO, DOMINGO: «Comentarios sobre el Régimen Especial del Grupo de Entidades en el Impuesto sobre el Valor Añadido (I)»
- 39 CRESPO GARRIDO, MARÍA: «Competencia fiscal perjudicial y determinación del establecimiento permanente: aspectos determinantes para la aplicación de la Acción 7 BEPS en el momento de negociación del Acuerdo Transatlántico de Comercio e Inversión (TTIP) con EEUU»
- 71 CRUZ PADIAL, IGNACIO: «Transparencia fiscal internacional: una realidad inacabada»
- 107 FERNÁNDEZ LÓPEZ, ROBERTO IGNACIO: «Análisis conceptual de la categoría jurídica que se proyecta sobre la contraprestación por el suministro municipal de agua»
- 147 LÓPEZ ESPADAFOR, CARLOS MARÍA: «Cómo concretar la prohibición de confiscatoriedad haciendo el sistema tributario más progresivo»
- 189 NASTRI, MARÍA PÍA; ROZAS VALDÉS, JOSÉ ANDRÉS y SONETTI, ENZA: «La dimensión fiscal en la gobernanza corporativa: entre Italia y España»

COMENTARIOS DE DOCTRINA ADMINISTRATIVA Y JURISPRUDENCIA

- 215 ÁLVAREZ GARCÍA, SANTIAGO: «Comentario a la Sentencia del Tribunal Constitucional 94/2017: Inconstitucionalidad del impuesto sobre la provisión de contenidos por parte de los prestadores de servicios de telecomunicaciones electrónicas de Cataluña»

BIBLIOGRAFIA COMENTADA

- 227 «A study on R&D tax incentives. Final Report» de CPB Netherlands Bureau for Economics Policy Analysis (consortium leader), in consortium with CAPP, CASE, CEPII, ETLA, IFO, IFS e HIS
Reseña de DOMINGO CARBAJO VASCO

- 231 «Country by country reporting XML schema: user guide for Tax Administrations and Taxpayers. Version 1.0 – March 2016» de la OCDE
Reseña de DOMINGO CARBAJO VASCO
- 235 «Anuario de Derecho de Fundaciones 2015» de varios autores
Reseña de DOMINGO CARBAJO VASCO
- 239 «A Global Analysis of Tax Treaty Disputes» de varios autores
Reseña de VIOLETA RUIZ ALMENDRAL
- 243 «La aplicación de los tributos en la importación y exportación de mercancías» de Fernando Casana Merino
Reseña de GUILLERMO SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO

A Global Analysis of Tax Treaty Disputes

Varios autores

BAISTROCCHI, E. (Ed.)

Cambridge Tax Law Series.

Cambridge University Press, 2017, 1761 páginas

1. Esta obra, dirigida y editada por EDUARDO BAISTROCCHI, profesor de la London School of Economics (Reino Unido), contiene un exhaustivo análisis de las controversias que se suscitan a consecuencia de la aplicación de los Convenios para evitar la doble imposición (CDI).

La extensa obra, que está dividida en dos tomos, es el resultado de un proyecto de investigación multidisciplinar que ha durado 5 años. En él han participado académicos, pero también personas de la Administración tributaria y abogados o asesores fiscales, de diferentes instituciones académicas, y de distintos países y culturas jurídicas. Entre otros muchos, la obra cuenta entre sus autores con los nombres más relevantes en el Derecho tributario internacional (entre otros, YARIV BRAUNER, KEES VAN RAAD, o CHRISTIANA HJI PANAYI).

Su objeto es el estudio crítico y minucioso de las controversias derivadas de la aplicación de los Convenios de doble imposición en los Estados analizados, aunque para ello también se incorpora el análisis de controversias de otros países terceros.

La obra no es sin más una agregación de capítulos sobre países más o menos ordenada. Al contrario –y éste sin duda es su mayor acierto– se advierte en ella una edición eficaz, de manera que todos los capítulos obedecen al mismo esquema y tratan de responder a las mismas preguntas. Las respuestas, lógicamente, varían en función del tipo de controversia, el tiempo en el que se suscitó y el país en el que se desarrolló la misma.

La selección de países toma el listado del G20, por lo que no hay capítulo específicamente dedicado a España. El libro, con todo, tiene una particular relevancia para nuestro país, cuya red de Convenios siguen el Modelo de Convenio de la OCDE, precisamente porque en los próximos años veremos un incremento de disputas internacionales. Al mismo tiempo, es de esperar que, como ha sucedido en otros Estados, el arbitraje tributario en España se encuentre pronto en proceso de despegue.

Los problemas que se examinan de forma crítica en la obra tienen además particular interés para España precisamente por el debate que se está desarrollando al hilo de BEPS, que se aborda en el capítulo 16 (titulado «*Triple non-taxation and BEPS: global implications*», por JINYAN LI, pp. 1497 y ss.), y en el que se examinan algunos casos de triple no tributación a consecuencia del uso de dos tratados, como es el caso de una transacción de una empresa canadiense con sucursales en Hong Kong y China, supuesto que además no se vería solucionado por la adopción del Tratado Multilateral (que no cubre el Tratado Hong Kong-China). El caso, expuesto en las pp. 1502 y ss., ofrece un es-

cenario de desaparición total de la carga tributaria que además no sería solucionable en el entorno BEPS, pues no sería planificación fiscal agresiva.

2. El principal interés de la obra es su exhaustividad y también, al mismo tiempo, su carácter crítico. Se trata de un trabajo muy ambicioso que contiene la mayor recopilación de casos sobre controversias referidas a Convenios de doble imposición hasta ahora contenida en un sólo trabajo.

En la obra se citan aproximadamente 1.600 casos sobre aplicación de Convenios, ordenados tanto por países como por temas. Los casos aparecen listados en el primer tomo de la obra, que ofrece una clasificación en función de distintos criterios: el país donde se dirime la controversia (listado que se encuentra en las pp. xxxvii a lix, Tomo I), y también, en el llamado «*Golden Bridge*», un listado analítico de casos ordenado por los preceptos del Convenio Modelo de la OCDE, que se encuentra también en el Tomo I, pp. lx a xciv). Este listado, junto al gráfico de la p. 1443 (Tomo II), ofrece una inédita foto fija del tipo de controversias que se han dirimido en el marco temporal de la obra (1923 a 2015).

Los casos se clasifican en 116 modelos de disputas que se encajan a su vez diferentes categorías, como el abuso de Tratado (26 de 116 casos), calificación de rentas (21), precios de transferencia (3), o los conflictos de determinación de Estado de la fuente (7). La clasificación es particularmente útil porque permite ver una lista completa de todos los casos sobre un determinado tipo de controversia en una misma tabla, denominada *Golden Bridge* (también usada en el libro de precios de transferencia (1)). Estos datos ofrecen una foto fija del tipo de disputas y de sus consecuencias dentro de los Estados y también en el ámbito internacional.

El amplísimo marco temporal cubierto, desde 1923 hasta 2015, y la gran cantidad de países, y culturas jurídicas diferentes, analizados, convierte esta obra en una herramienta imprescindible para quienes intentamos comprender mejor el vigente escenario tributario, que ya no se puede dividir, como antaño, entre nacional e internacional, como si de compartimentos estancos se tratara, pues todo derecho tributario será siempre ya, por definición, también internacional.

3. Un aspecto de la obra que puede ser objeto de crítica es el hecho de que la selección de países se ciña a los integrantes del G20. Esto ha sido criticado, por ejemplo, por AVERY JONES, J., que considera que habría sido más acertado seleccionar los países a analizar en función del número de controversias en cada uno (2).

Con todo, y pese a que la selección de países analizados no es usual, lo cierto es que la muestra resultante permite examinar muchos ordenamientos jurídicos y jurisdicciones diferentes, que no son muy conocidas pese a su evidente peso específico internacional, como es el caso de China.

Por otro lado, este libro ofrece un muestreo de países de diferentes regiones que permite también observar tendencias en el ámbito global que un examen más limitado, acotado por ejemplo sólo a los Estados miembros de la OCDE, no permitiría.

Asimismo, la obra incorpora un examen de las controversias tributarias en el marco del Convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas (90/436/CEE). Aunque estrictamente, no es un proce-

(1) Libro éste en el que tuve la suerte de colaborar, editado también por BAISTROCCHI, E., junto con ROXAN, I., también profesor de la London School of Economics; *Resolving Transfer Pricing Disputes. A Global Analysis*, Cambridge University Press, 2014.

(2) Véase la crítica al libro de AVERY JONES, J., en *British Tax Review Issue 5*, 2017, pp. 670 y ss.

dimiento arbitral, tal y como el arbitraje debe entenderse (3). Así, en el capítulo 6 (pp. 205 y ss.), KOFLER, G., examina las controversias en el marco de precios de transferencia, aportando datos acerca del número y tipo de éstas (pp. 228 y ss.), analizando diferentes aspectos como la causa de la controversia, las razones para su duración, y las consecuencias de la mera existencia del proceso, que constituye en sí mismo un incentivo para que sean las propias administraciones tributarias internas las que solucionen las controversias para evitar precisamente llegar al procedimiento previsto en el Convenio, cuyas soluciones podrían no beneficiarles (p. 234).

4. El hecho de que haya numerosos capítulos sobre países diferentes en un mismo libro tiene siempre el peligro de que la obra se convierta en un trabajo de agregación, un mal llamado derecho comparado en el que, en realidad, no se compara nada. No es el caso. La obra evidencia una férrea labor de edición, lo que se comprueba incluso sólo de manera formal, pues todos los capítulos obedecen a una estructura similar. Pero sobre todo, en el libro hay varios capítulos dedicados a dar sentido a la estructura y extraer las oportunas conclusiones acerca del panorama internacional de las controversias derivadas de la aplicación de los Tratados.

Uno de estos capítulos, y otra de las aportaciones que hacen de esta obra un trabajo original y particularmente útil, es el escrito conjuntamente por el editor, BAISTROCCHI, E. y HEARSON, M., titulado «*Patterns of tax treaty disputes: A global taxonomy in global analysis of tax treaty disputes*» (Tomo II, pp. 1351-1456), en el que se ofrece una estimación global cuantitativa ofreciendo datos que no son conocidos, como por ejemplo el incremento sustancial del número de disputas sobre todo desde 2000, o el surgimiento de controversias nuevas en los Estados BRICS.

Entre los datos que se aportan, y analizan críticamente, está el porcentaje de asuntos en los que los tribunales dan la razón a los Estados, con cifras que no sólo varían sustancialmente entre Estados sino también dependiendo del artículo objeto de la controversia (25 por cien sobre el art. 5 y 80 por cien sobre el art. 13).

5. La obra no se limita a las controversias judiciales, sino que incluye el resto de mecanismos alternativos de resolución de disputas, y muy particularmente los procedimientos amistosos. Entre las muchas conclusiones del trabajo, hay datos que apuntan a un movimiento de los Estados del entorno de la OCDE a prescindir de las controversias judiciales en favor de los procedimientos amistosos (MAPs), movimiento que encabezan Estados Unidos y Alemania. Esto presenta evidentes riesgos por la mucho menor transparencia de las controversias así resueltas.

Esta obra ha sido objeto de varios comentarios en revistas internacionales, entre los que destaca, además del ya citado de AVERY JONES, J., el de AVI-YONAH, R. S. (4), para quien este trabajo vendría a confirmar la existencia de un auténtico sistema fiscal internacional, pues se evidenciaría en ella la creciente convergencia entre las interpretaciones dadas a los Tratados. Así por ejemplo el llamado «*single tax principle*», esto es, el

(3) Sobre el mal llamado «arbitraje» tributario, y su escaso avance en España, véase: RAMOS MUÑOZ, D.: «Tax arbitration and its issues: from fiction to reality, to surrealism». *Spain Arbitration Review*, 21/2014 (pp. 5-35); y RAMOS MUÑOZ, D.: «A Game of Snakes and Ladders – Tax Arbitration in an International and EU Setting», en (Eds.: SARMIENTO, D.; JIMÉNEZ, D. J., Valladolid de L'Hotellerie-Fallois): *Litigating EU Tax Law in International, National and Non-EU national Courts*, 2014, pp. 109-204.

(4) En su recensión a este libro, publicada aquí: AVI-YONA, R. S.; MAZZONI, G.: «Are Taxes Converging?» *Review of A Global Analysis of Tax Treaty Disputes*, by E. Baistrocchi, ed. Cambridge: Cambridge University Press, 2017. Publicada en: *Univ. of Michigan Law & Econ Research Paper* No. 17-018; *Univ. of Michigan Public Law Research Paper* No. 573 [disponible aquí: <https://ssrn.com/abstract=3059090>].

principio de que toda renta sea objeto de tributación al menos una vez (y por tanto no dos, y tampoco ninguna) estaría siendo de forma progresivamente un principio aceptado en el ámbito del derecho tributario internacional. Como es sabido, el debate sobre si se trata realmente de un principio coherente generalmente aceptado ha sido objeto de gran controversia, con las posiciones en contra de ROSENBLOOM, H. D. o GRAETZ, M. J.; y las posiciones a favor de AVI-YONAH, R. S., YARIV BRAUNER, Y. o VICTOR THURONYI, V. (5).

El debate cobra relevancia precisamente en el marco de las medidas anti-abuso adoptadas en la Unión Europea y en el contexto BEPS, habiendo de hecho encontrado un reflejo explícito en el preámbulo del recién aprobado CMOCDE. El nuevo instrumento multilateral, en fin, con impacto posible sobre más de 1.000 Tratados, incorpora expresamente el principio de tributación en algún lugar, considerando que es un objetivo el minimizar la no tributación en su preámbulo, cuando se refiere a la necesidad de que no se generen «oportunidades de no imposición o de imposición reducida a través de la elusión y la evasión fiscales (comprendida la práctica de la búsqueda del convenio más favorable), con la intención de conseguir las desgravaciones previstas en los convenios para el beneficio indirecto de residentes de terceras jurisdicciones» (6).

6. La obra comentada, en fin, analiza de forma crítica y sistemática un ambicioso conjunto de controversias de gran complejidad, por referirse a distintos contextos jurídicos. Resulta por ello de estudio esencial para cualquiera que haya iniciado una singladura en el ámbito del derecho tributario, que no puede ya prescindir del contexto internacional, porque sin éste tampoco entenderíamos nuestras propias normas internas.

Ciertamente se echa en falta un capítulo sobre España, pero lo cierto es que, además no ser integrante del G20, más que indirectamente (a través de la Unión Europea y por ser un país permanentemente invitado al G20), nuestro país aún no ocupa el lugar internacional que le correspondería en función de su producto interior bruto. Esto se explica porque España llega tarde al proceso de internacionalización, lo que se evidencia con un dato: si en los años sesenta España sólo tenía firmados dos CDIs (con Francia y Suecia), en la actualidad son más de noventa.

Violeta Ruiz Almendral
Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributaria
Letrada del Tribunal Constitucional

(5) ROSENBLOOM, H. D. («International Tax Arbitrage and the 'International Tax System,» 53 *Tax L. Rev.* 137/2000), de GRAETZ, M. J., («Taxing International Income — Inadequate Principles, Outdated Concepts, and Unsatisfactory Policy,» 54 *Tax Law Review* 261/2001); de un lado, y las posiciones a favor de AVI-YONAH, R. S., («Commentary on Rosenbloom,» 53 *Tax L. Rev.* 167, 2000); BRAUNER, Y. («An International Tax Regime in Crystallization,» 56 *Tax L. Rev.* 259, 2002); o THURONYI, V., («International Tax Cooperation and a Multilateral Treaty,» 26 *Brooklyn J. Int'l L.* 1641, 2001), de otro.

(6) Convención multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios.