

Cuestiones actuales y conflictivas de la fiscalidad internacional

Director

Isaac Merino Jara

Coordinadores

Antonio Vázquez del Rey Villanueva

Manuel Lucas Durán

© Autores, 2022
© Wolters Kluwer Legal & Regulatory España, S.A.

Wolters Kluwer Legal & Regulatory España
C/ Collado Mediano, 9
28231 Las Rozas (Madrid)
Tel: 91 602 01 82
e-mail: clientesalaley@wolterskluwer.es
<http://www.wolterskluwer.es>

Primera edición: Noviembre 2022

Depósito Legal: M-28402-2022
ISBN versión impresa: 978-84-9954-789-3
ISBN versión electrónica: 978-84-9954-790-9

Diseño, Preimpresión e Impresión: Wolters Kluwer Legal & Regulatory España, S.A.
Printed in Spain

© Wolters Kluwer Legal & Regulatory España, S.A. Todos los derechos reservados. A los efectos del art. 32 del Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba la Ley de Propiedad Intelectual, Wolters Kluwer Legal & Regulatory España, S.A., se opone expresamente a cualquier utilización del contenido de esta publicación sin su expresa autorización, lo cual incluye especialmente cualquier reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación, transmisión, envío, reutilización, publicación, tratamiento o cualquier otra utilización total o parcial en cualquier modo, medio o formato de esta publicación. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la Ley. Diríjase a Cedro (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

El editor y los autores no asumirán ningún tipo de responsabilidad que pueda derivarse frente a terceros como consecuencia de la utilización total o parcial de cualquier modo y en cualquier medio o formato de esta publicación (reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación pública, transformación, publicación, reutilización, etc.) que no haya sido expresa y previamente autorizada.

El editor y los autores no aceptarán responsabilidades por las posibles consecuencias ocasionadas a las personas naturales o jurídicas que actúen o dejen de actuar como resultado de alguna información contenida en esta publicación.

WOLTERS KLUWER LEGAL & REGULATORY ESPAÑA no será responsable de las opiniones vertidas por los autores de los contenidos, así como en foros, chats, u cualesquiera otras herramientas de participación. Igualmente, WOLTERS KLUWER LEGAL & REGULATORY ESPAÑA se exime de las posibles vulneraciones de derechos de propiedad intelectual y que sean imputables a dichos autores. WOLTERS KLUWER LEGAL & REGULATORY ESPAÑA queda eximida de cualquier responsabilidad por los daños y perjuicios de toda naturaleza que puedan deberse a la falta de veracidad, exactitud, exhaustividad y/o actualidad de los contenidos transmitidos, difundidos, almacenados, puestos a disposición o recibidos, obtenidos o a los que se haya accedido a través de sus PRODUCTOS. Ni tampoco por los Contenidos prestados u ofertados por terceras personas o entidades.

WOLTERS KLUWER LEGAL & REGULATORY ESPAÑA se reserva el derecho de eliminación de aquellos contenidos que resulten inveraces, inexactos y contrarios a la ley, la moral, el orden público y las buenas costumbres.

Nota de la Editorial: El texto de las resoluciones judiciales contenido en las publicaciones y productos de Wolters Kluwer Legal & Regulatory España, S.A., es suministrado por el Centro de Documentación Judicial del Consejo General del Poder Judicial (Cendoj), excepto aquellas que puntualmente nos han sido proporcionadas por parte de los gabinetes de comunicación de los órganos judiciales colegiados. El Cendoj es el único organismo legalmente facultado para la recopilación de dichas resoluciones. El tratamiento de los datos de carácter personal contenidos en dichas resoluciones es realizado directamente por el citado organismo, desde julio de 2003, con sus propios criterios en cumplimiento de la normativa vigente sobre el particular, siendo por tanto de su exclusiva responsabilidad cualquier error o incidencia en esta materia.

Director

Isaac Merino Jara

Coordinadores

Antonio Vázquez del Rey Villanueva

Manuel Lucas Durán

Autores

María del Carmen Cámara Barroso

Eva Escribano

Elizabeth Gil García

José Ángel Gómez Requena

Marta González Aparicio

Diego González Ortiz

Domingo Jesús Jiménez-Valladolid de L'Hotellerie-Fallois

Manuel Lucas Durán

Félix Daniel Martínez Laguna

Salvador Montesinos Oltra

Luis Miguel Muleiro Parada

Aitor Navarro

David Ramos Muñoz

Violeta Ruiz Almendral

Carmen Ruiz Hidalgo

Víctor Manuel Sánchez Blázquez

Rafael Sanz Gómez

María Eugenia Simón Yarza

Irune Suberbiola Garbizu

Luis Toribio Bernárdez

Antonio Vázquez del Rey Villanueva

Alejandro Zubimendi Cavia

Sumario

Presentación

CAPÍTULO I. El ámbito objetivo de los convenios para evitar la doble imposición: la idea de «impuesto comprendido» al que se aplica el tratado fiscal

Manuel Lucas Durán

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Alcalá. Madrid.
Consejo Asesor de Garrido*

CAPÍTULO II. La interpretación de los convenios para evitar la doble imposición a la luz de la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo

Marta González Aparicio

Profesora Ayudante Doctora de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de León

CAPÍTULO III. Utilización abusiva de los convenios de doble imposición y medidas antielusorias en la era POST-BEPS

María del Carmen Cámara Barroso

Profesora Contratada Doctora de Derecho Financiero y Tributario. Universidad a Distancia de Madrid (UDIMA)

CAPÍTULO IV. El conflicto en la aplicación de la norma tributaria y los grupos empresariales internacionales: análisis de los informes de la Comisión Consultiva del art. 159 LGT

Rafael Sanz Gómez

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Nacional de Educación a Distancia

CAPÍTULO V. El concepto de beneficiario efectivo en España tras los casos daneses

Aitor Navarro

Senior Research Fellow, Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance

CAPÍTULO VI. La obligación de informar por parte de plataformas digitales: apuntes acerca de las medidas sancionadoras previstas en la Directiva 2021/514 y en las reglas modelo de la OCDE

Carmen Ruiz Hidalgo

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Vigo

CAPÍTULO VII. Medidas defensivas internas frente a jurisdicciones no cooperativas: algunas cuestiones problemáticas

Victor Manuel Sánchez Blázquez

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Las Palmas de Gran Canaria

CAPÍTULO VIII. Los futuros posibles del arbitraje tributario internacional

David Ramos Muñoz y Violeta Ruiz Almendral

*Profesores Titulares de Derecho Mercantil y Derecho Financiero y Tributario. Universidad Carlos III de Madrid***CAPÍTULO IX. La tributación mínima en el Impuesto sobre Sociedades**

Luis Miguel Muleiro Parada

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Vigo***CAPÍTULO X. Las entidades híbridas en el ordenamiento español: problemas derivados de la transposición de la Directiva Anti-Elusión Fiscal**

Alejandro Zubimendi Cavia

*Profesor de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Complutense de Madrid. ISDE***CAPÍTULO XI. Retos tributarios de las instituciones de inversión colectiva en el marco de la Unión Europea**

Irene Suberbiola Garbizu

*Profesora de Derecho Financiero y Tributario. Universidad del País Vasco-Euskal Herriko Unibertsitatea***CAPÍTULO XII. Instrumentos financieros híbridos y reglas de coordinación: una problemática solución**

Félix Daniel Martínez Laguna

*Profesor Ayudante Doctor de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Autónoma de Madrid***CAPÍTULO XIII. Cuestiones actuales sobre precios de transferencia: efectos de la crisis generada por el Covid-19 y últimas tendencias en la jurisprudencia española**

José Ángel Gómez Requena

*Profesor Contratado Doctor Interino de Derecho Financiero y Tributario. Centro Internacional de Estudios Fiscales. Universidad de Castilla-La Mancha***CAPÍTULO XIV. Reestructuraciones de funciones y riesgos en las empresas multinacionales: soluciones desde la perspectiva del establecimiento permanente y los precios de transferencia**

Domingo Jesús Jiménez-Valladolid de L'Hotellerie-Fallois

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Autónoma de Madrid***CAPÍTULO XV. La exención de los intereses transfronterizos intersocietarios en la Unión Europea**

María Eugenia Simón Yarza

*Profesora de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Navarra***CAPÍTULO XVI. Cuestiones conflictivas en la calificación de los cánones en los convenios españoles**

Elizabeth Gil García

*Profesora Contratada Doctora de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Alicante***CAPÍTULO XVII. La exención en el IRPF de las retribuciones por actividades de dirección y control de entidades no residentes**

Diego González Ortiz

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universitat Jaume I***CAPÍTULO XVIII. La fiscalidad de las rentas del teletrabajador y de las empresas que los emplean en escenarios transfronterizos**

Eva Escribano

*Profesora Ayudante Doctora de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Complutense de Madrid***CAPÍTULO XIX. La tributación de las rentas de artistas y deportistas en un escenario marcado por las nuevas formas de entretenimiento digital**

Luis Toribio Bernárdez

*Profesor Contratado Doctor (Acred.) de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Sevilla***CAPÍTULO XX. El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones desde la perspectiva internacional**

Salvador Montesinos Oltra

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universitat de València***CAPÍTULO XXI. Impuestos y transición energética de la Unión Europea: problemática y tendencias en un contexto de crisis**

Antonio Vázquez del Rey Villanueva

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Navarra

Índice Sistemático

SUMARIO	7
PRESENTACIÓN	11
CAPÍTULO I. EL ÁMBITO OBJETIVO DE LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN: LA IDEA DE «IMPUESTO COMPRENDIDO» AL QUE SE APLICA EL TRATADO FISCAL.	29
1. INTRODUCCIÓN.	31
2. EL ÁMBITO OBJETIVO DE LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN EN MATERIA DE RENTA Y PATRIMONIO	33
2.1. Definición general de «impuestos comprendidos» a los que se aplica un CDI.	35
2.1.1. ¿Qué es un «impuesto» a los efectos de un CDI?	35
2.1.2. ¿Qué es un impuesto «sobre la renta o el patrimonio» a los efectos de un CDI?	40
2.1.3. Los impuestos sobre la renta y patrimonio deben ser «exigibles» por un Estado contratante o sus subdivisiones políticas	49
2.1.4. Forma de exacción de los impuestos.	54
2.2. Listado concreto de «impuestos comprendidos» a los que se aplica el CDI	54
2.3. Impuestos de naturaleza idéntica o análoga a los comprendidos inicialmente en el tratado fiscal y que se establezcan con posterioridad a la fecha de la firma del CDI	60
2.4. Aplicabilidad de los CDI a algunas figuras tributarias de reciente o futura creación	63
3. EL ÁMBITO OBJETIVO DE CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN EN MATERIA DE SUCESIONES Y DONACIONES	66
CAPÍTULO II. LA INTERPRETACIÓN DE LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN A LA LUZ DE LA RECIENTE JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO	69
1. CONSIDERACIONES INICIALES.	71
2. LOS MODELOS DE CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN	73
3. LA INTERPRETACIÓN DE LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN.	76
3.1. Los criterios de interpretación jurídica en el derecho interno ...	79
3.1.1. El artículo 3.1 del Código Civil	79
3.1.2. El artículo 12 de la Ley General Tributaria.	81
3.2. La interpretación de los tratados internacionales según la Convención de Viena, sobre el Derecho de los Tratados	81
3.3. La interpretación de los convenios que siguen el MC OCDE ...	84

3.3.1. La interpretación de los términos no definidos del convenio.	85
3.3.2. La aplicación de los comentarios en la interpretación de los convenios.	88
3.4. La interpretación de los convenios a la luz del Instrumento Multilateral derivado del plan de acción BEPS.	91
4. LOS LÍMITES A LA INTERPRETACIÓN DINÁMICA DE LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN CONFORME A LA RECIENTE JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO.	94

CAPÍTULO III. UTILIZACIÓN ABUSIVA DE LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN Y MEDIDAS ANTIELUSORIAS EN LA ERA POST-BEPS.

1. INTRODUCCIÓN.	103
2. LA NORMA ESPECÍFICA ANTI-ABUSO DE LIMITACIÓN DE BENEFICIOS: LOB.	107
2.1. Criterios que atribuyen la condición de «personas aptas» o «residentes cualificados».	107
2.2. Criterios alternativos que permiten el acceso a los beneficios del convenio sin atribuir la condición de «personas aptas» o «residentes cualificados».	110
3. LA NORMA GENERAL ANTI-ABUSO DEL PROPÓSITO PRINCIPAL: PPT.	114
4. LA NUEVA REGLA ANTI-ABUSO SOBRE LOS ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES SITUADOS EN TERCEROS PAÍSES.	118
5. LA INCORPORACIÓN DEL «ESTÁNDAR MÍNIMO» DE LA ACCIÓN 6 DEL PLAN BEPS EN EL INSTRUMENTO MULTILATERAL.	118
6. A MODO DE RECAPITULACIÓN.	120

CAPÍTULO IV. EL CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA Y LOS GRUPOS EMPRESARIALES INTERNACIONALES: ANÁLISIS DE LOS INFORMES DE LA COMISIÓN CONSULTIVA DEL ART. 159 LGT.

1. INTRODUCCIÓN.	125
2. ANÁLISIS DE LOS INFORMES DE LA COMISIÓN CONSULTIVA.	127
2.1. Forma y estructura de los informes.	127
2.2. Conflicto núm. 1. Impuesto sobre Sociedades. Gastos financieros de financiación intragrupo.	128
2.3. Conflicto núm. 2. Impuesto sobre Sociedades. Recapitalización de filial e inmediata dilución de la participación a favor de su matriz.	131
2.4. Conflicto núm. 4. Retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de No Residentes sobre intereses satisfechos a una entidad neerlandesa del grupo.	132

2.5. Conflicto núm. 8. IRNR. Transmisión de participación en filial utilizando una cadena de transmisiones entre sociedades del grupo.	134
2.6. Conflicto núm. 9. Impuesto sobre Sociedades. Gastos financieros derivados de un préstamo destinado a la devolución de una prima de emisión.	135
3. LA POSICIÓN DEL ARTÍCULO 15 LGT EN NUESTRO SISTEMA JURÍDICO.	137
3.1. Definición general de conflicto en la aplicación de la norma según los informes.	137
3.2. Análisis de la existencia de conflicto en la aplicación de la norma en los informes de la Comisión.	140
3.2.1. Cuestiones de hecho: análisis de las operaciones realizadas y su resultado.	140
3.2.2. Análisis de la artificiosidad.	141
A) Ausencia de racionalidad económica.	141
B) Artificiosidad como insuficiencia de sustancia económica.	146
3.2.3. Análisis de la ausencia de efectos económicos relevantes distintos del ahorro fiscal.	151
4. CONFIGURACIÓN DEL CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA Y PROBLEMAS DE APLICACIÓN.	152
4.1. Síntesis del análisis de la calificación como conflicto en la aplicación de la norma.	152
4.2. Problemas en la regulación de la punibilidad del abuso.	158
5. CONCLUSIONES.	161

CAPÍTULO V. EL CONCEPTO DE BENEFICIARIO EFECTIVO EN ESPAÑA TRAS LOS CASOS DANESSES.

1. INTRODUCCIÓN.	165
2. LAS DIFICULTADES QUE PLANTEA EL CONCEPTO DE BENEFICIARIO EFECTIVO EN EL ÁMBITO DE LA FISCALIDAD INTERNACIONAL.	167
3. EL CONCEPTO DE BENEFICIARIO EFECTIVO EN ESPAÑA.	175
3.1. Normas en que el concepto de beneficiario efectivo es relevante.	175
3.2. Tratamiento del concepto de beneficiario efectivo en la jurisprudencia española antes de los casos daneses.	178
4. INCIDENCIA DE LOS CASOS DANESSES EN EL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA.	180
4.1. Abuso del derecho de la UE en supuestos con entidades interpuestas.	182
4.2. La incidencia del concepto de beneficiario efectivo en las Directivas.	185
5. CONSIDERACIONES CRÍTICAS SOBRE LA RECEPCIÓN DEL CONCEPTO DE BO EN ESPAÑA TRAS LOS CASOS DANESSES.	186

5.1. Beneficiario efectivo como componente del ámbito de aplicación y como indicador de la existencia de abuso: una distinción necesaria	187
5.2. La relevancia de los indicios de sustancia para la determinación de la existencia de abuso	194
5.3. La relevancia de la jurisprudencia fijada por los casos daneses en el ámbito de los CDI	198
5.4. El reparto de la carga de la prueba	202

CAPÍTULO VI. LA OBLIGACIÓN DE INFORMAR POR PARTE DE PLATAFORMAS DIGITALES: APUNTES ACERCA DE LAS MEDIDAS SANCIONADORAS PREVISTAS EN LA DIRECTIVA 2021/514 Y EN LAS REGLAS MODELO DE LA OCDE

1. INTRODUCCIÓN	209
2. LA OBLIGACIÓN DE INFORMAR EN UN CONTEXTO DIGITAL	211
3. CONTENIDO DE LA OBLIGACIÓN DE INFORMAR POR PARTE DE LAS PLATAFORMAS DIGITALES EN LA DIRECTIVA 2021/514, DE 22 DE MARZO DE 2021 Y EN LAS REGLAS MODELO DE LA OCDE	214
4. MEDIDAS PREVISTAS EN EL ASEGURAMIENTO DEL CUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN	218
4.1. Normas de aplicación de los requisitos de recopilación y verificación de la información	219
4.2. Disposiciones cautelares de carácter sancionador	221
4.2.1. Medidas dirigidas a los vendedores sujetos a comunicación establecidas en la Directiva 2021/514	221
4.2.2. Medidas dirigidas al operador de plataforma no residente en la Unión Europea por incumplir con la obligación de registro e información	222
4.2.3. Análisis del artículo 25 bis de la Directiva 2021/514	224
5. TRANSPOSICIÓN DE LA DIRECTIVA 2021/514 EN LA NORMATIVA ESPAÑOLA	226
5.1. Infracción derivada del incumplimiento de la obligación de registro y por tanto de suministro de información	227
5.2. Infracción tributaria por el incumplimiento de las normas y procedimientos de diligencia debida de los operadores de plataforma con obligación de comunicar información	230
5.3. Infracción tributaria por no comunicar en plazo o comunicar datos falsos, incompletos o inexactos a los operadores de plataforma obligados a comunicar información por los vendedores, en cumplimiento de las obligaciones derivadas de la aplicación de las normas y procedimientos de diligencia debida	231
5.4. Medidas cautelares dirigidas a los operadores de plataforma extracomunitarios y los vendedores sujetos a comunicación ante el incumplimiento de la obligación de informar y la falta de colaboración respectivamente	234
6. CONCLUSIONES	237

CAPÍTULO VII. MEDIDAS DEFENSIVAS INTERNAS FRENTE A JURISDICCIONES NO COOPERATIVAS: ALGUNAS CUESTIONES PROBLEMÁTICAS

1. INTRODUCCIÓN	241
2. ¿MODIFICACIÓN DEL ÁMBITO DE APLICACIÓN DE LAS NORMAS FRENTE A JURISDICCIONES NO COOPERATIVAS DESDE LA ENTRADA EN VIGOR DE LA LEY 11/2021?	245
2.1. Planteamiento	245
2.2. Algunas posiciones doctrinales sobre la posible reintegración en la lista de paraísos fiscales con la entrada en vigor de la Ley 11/2021	248
2.3. La similar problemática producida tras la modificación con la Ley 26/2014	251
2.4. La singularidad de la problemática ahora planteada con la Ley 11/2021	254
2.5. La posición de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y de autores cercanos a ella	256
3. INCOHERENCIAS EN LAS REGULACIONES ESPECÍFICAS DE MEDIDAS DEFENSIVAS CON LA NUEVA REGULACIÓN GENERAL SOBRE LAS JURISDICCIONES NO COOPERATIVAS	260
3.1. Planteamiento	260
3.2. La exención por trabajos realizados en el extranjero del artículo 7 p) de la Ley del IRPF	261

CAPÍTULO VIII. LOS FUTUROS POSIBLES DEL ARBITRAJE TRIBUTARIO INTERNACIONAL

1. INTRODUCCIÓN	267
2. EL PROBLEMA Y LA NECESIDAD DEL ARBITRAJE EN LA TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL	268
3. LAS PROPUESTAS ACTUALES EN SU CONTEXTO	270
4. LAS LIMITACIONES DEL ARBITRAJE EN MATERIA TRIBUTARIA	278
5. CONCLUSIÓN	285

CAPÍTULO IX. LA TRIBUTACIÓN MÍNIMA EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

1. INTRODUCCIÓN	291
2. LAS MEDIDAS GLOBE Y SU APLICACIÓN	294
2.1. Planteamiento	294
2.2. Fundamento y justificación	297
2.3. Contenido y aplicación	299
2.3.1. Las reglas GloBE: Cuestiones previas	299
2.3.2. Ámbito de aplicación	300
2.3.3. La base imponible de GloBE	301
2.3.4. Los tipos de gravamen nominales y el tipo de gravamen adicional	306

2.3.5.	Las normas IIR/UTPR y las reglas internacionales como mecanismos de control	307
2.3.6.	Los desafíos de la aplicación de las reglas GloBE para los obligados y las Administraciones tributarias.....	309
2.3.7.	La implementación de GloBE	311
3.	LA DIRECTIVA EUROPEA	312
3.1.	El proyecto de Directiva.....	312
3.2.	Las últimas reuniones del ECOFIN.....	314
4.	LA TRIBUTACIÓN MÍNIMA EN EL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO ESPAÑOL.....	316
4.1.	Régimen jurídico y finalidad	316
4.2.	Contenido	317
4.3.	Aspectos criticables	319
5.	CONCLUSIONES.....	320

CAPÍTULO X. LAS ENTIDADES HÍBRIDAS EN EL ORDENAMIENTO ESPAÑOL: PROBLEMAS DERIVADOS DE LA TRANSPOSICIÓN DE LA DIRECTIVA ANTI-ELUSIÓN FISCAL

1.	LA CALIFICACIÓN DE LAS ENTIDADES EXTRANJERAS EN EL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO ESPAÑOL.....	325
2.	LA TRANSPOSICIÓN DE LAS NORMAS ANTI-HÍBRIDOS DE LA DIRECTIVA ANTI-ELUSIÓN FISCAL: EL ARTÍCULO 15 BIS DE LA LIS ..	334
2.1.	La asimetría híbrida como presupuesto de hecho de las normas anti-híbridos.....	334
2.1.1.	Supuestos	334
2.1.2.	La renta de «doble inclusión» como elemento neutralizador de la asimetría híbrida.....	336
2.2.	Las normas anti-híbridos aplicables a las asimetrías híbridas derivadas de la utilización de entidades híbridas y entidades híbridas inversas	337
2.2.1.	Las reglas anti-híbridos en las entidades híbridas.....	338
2.2.2.	Las reglas anti-híbridos en las entidades híbridas inversas.....	339
2.3.	Posibles problemas de proporcionalidad en la aplicación de las reglas anti-híbridos a las entidades híbridas	341
2.3.1.	La posible incompatibilidad de las normas anti-híbridos con el Derecho primario de la UE.....	341
2.3.2.	Momento de aplicación de la regla anti-híbridos en las asimetrías híbridas derivadas de la utilización de entidades híbridas.....	342
2.3.3.	La existencia de pérdidas definitivas	346
3.	CONCLUSIONES.....	347

CAPÍTULO XI. RETOS TRIBUTARIOS DE LAS INSTITUCIONES DE INVERSIÓN COLECTIVA EN EL MARCO DE LA UNIÓN EUROPEA.....

1.	PALABRAS PREVIAS.....	353
----	-----------------------	-----

2.	RÉGIMEN JURÍDICO DE LAS IIC	354
2.1.	Marco normativo	354
2.2.	Taxonomía de las IIC.....	356
3.	PLANOS TRIBUTARIOS EN LOS SUJETOS PARTICIPANTES EN LAS IIC	358
3.1.	Tributación de las IIC.....	358
3.1.1.	IIC residentes en España	358
A)	Condición de contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades.....	359
B)	Sobre la base imponible del Impuesto sobre Sociedades	360
C)	Sobre el tipo de gravamen del Impuesto sobre Sociedades.....	362
D)	Cuota	363
3.1.2.	IIC no residentes en España.....	364
3.2.	Tributación de los socios/partícipes	366
3.2.1.	Socios/partícipes residentes en España.....	366
A)	Personas jurídicas.....	366
B)	Personas físicas.....	371
3.2.2.	Socios/partícipes residentes en el extranjero	375
4.	LIBERTADES COMUNITARIAS AFECTADAS POR LOS PLANOS TRIBUTARIOS DE LAS IIC.....	377
4.1.	Sobre la libre circulación de capitales como libertad afectada ..	377
4.2.	Afección de la libertad de movimiento de capitales por el régimen tributario aplicable a las IIC y a sus socios/partícipes	381
4.2.1.	Tributación de las IIC residentes por las rentas obtenidas en el extranjero.....	381
4.2.2.	Tributación de las IIC no residentes por las rentas obtenidas en España.....	382
4.2.3.	Tributación de los socios o partícipes residentes por las rentas obtenidas de IIC no residentes.....	386
4.2.4.	Tributación de los socios o partícipes no residentes por las rentas obtenidas de IIC residentes en España	386
5.	LAS IIC EN EL ÁMBITO DE LOS CDI	387
6.	PALABRAS FINALES.....	391

CAPÍTULO XII. INSTRUMENTOS FINANCIEROS HÍBRIDOS Y REGLAS DE COORDINACIÓN: UNA PROBLEMÁTICA SOLUCIÓN

1.	INTRODUCCIÓN.....	395
2.	INSTRUMENTOS FINANCIEROS HÍBRIDOS Y SUS CONSECUENCIAS EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO TRANSFRONTERIZO	396
2.1.	Aproximación al concepto de instrumento financiero híbrido (contractual).....	396
2.2.	Una nota sobre los instrumentos financieros híbridos institucionales	399
2.3.	Una consecuencia tributaria transfronteriza: la doble no-imposición	401

2.4. Algunas conclusiones (breves y adelantadas)	401
3. LAS REGLAS DE COORDINACIÓN. UNA APARENTE SOLUCIÓN . .	402
3.1. Recepción de una tendencia internacional: el artículo 15 bis LIS	402
3.2. Una regla de coordinación para instrumentos financieros híbridos: el artículo 15 bis 1 LIS	403
3.2.1. La regla de coordinación	403
3.2.2. Sus premisas de aplicación	404
A) La dispar calificación del instrumento híbrido —o de sus rendimientos—	404
B) El resultado de doble no-imposición	405
C) El ámbito de aplicación	406
3.2.3. Asimetrías importadas y artículo 15 bis 1 LIS	409
3.2.4. Exclusiones de aplicación y artículo 15 bis 1 LIS	411
4. UNA NOTA SOBRE LOS PROBLEMAS JURÍDICOS DERIVADOS DE LA REGLA DE COORDINACIÓN	412
4.1. Un apunte previo: el análisis de discriminación y la naturaleza de la deducibilidad del gasto	412
4.2. Desde una perspectiva convencional	413
4.3. Desde la perspectiva del Derecho de la Unión Europea	415
5. UNA SÍNTESIS	419

CAPÍTULO XIII. CUESTIONES ACTUALES SOBRE PRECIOS DE TRANSFERENCIA: EFECTOS DE LA CRISIS GENERADA POR EL COVID-19 Y ÚLTIMAS TENDENCIAS EN LA JURISPRUDENCIA ESPAÑOLA 421

1. INTRODUCCIÓN: PLANIFICACIÓN FISCAL INTERNACIONAL Y PRECIOS DE TRANSFERENCIA	423
2. EL CONCEPTO DE «PRECIOS DE TRANSFERENCIA»	425
3. PRINCIPIO DE PLENA COMPETENCIA	427
3.1. Cuestiones generales	427
3.2. El análisis de comparabilidad	430
3.3. La ignorancia o desconocimiento de la operación	432
4. EL IMPACTO DE LAS INSPECCIONES CONJUNTAS PARA MITIGAR LA CONFLICTIVIDAD EN LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA	433
5. EL IMPACTO DE LA CRISIS PROVOCADA POR EL COVID-19 SOBRE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA	436
6. CUESTIONES DESTACABLES A NIVEL JURISPRUDENCIAL SOBRE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA	438
6.1. Jurisprudencia y aplicación del artículo 9.1 de los Convenios fiscales: ignorancia y/o recharacterización de las operaciones	438
6.1.1. La naturaleza jurídica del art. 9.1: ¿norma de valoración o norma anti-abuso?	438
6.1.2. La evolución jurisprudencial	441
6.2. Las Directrices sobre Precios de Transferencia de la OCDE y demás soft law internacional: ¿valor normativo o interpretativo? . .	447
7. CONCLUSIONES	449

CAPÍTULO XIV. REESTRUCTURACIONES DE FUNCIONES Y RIESGOS EN LAS EMPRESAS MULTINACIONALES: SOLUCIONES DESDE LA PERSPECTIVA DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE Y LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA 451

1. INTRODUCCIÓN	453
2. REESTRUCTURACIONES CONTRACTUALES, REUBICACIÓN DE FUNCIONES Y RIESGOS Y DISTRIBUCIÓN DE DERECHOS DE IMPOSICIÓN EN LA FISCALIDAD INTERNACIONAL	454
2.1. Reestructuración de funciones y riesgos en grupos multinacionales desde la perspectiva de los precios de transferencia	459
2.2. Establecimientos permanentes y reestructuración de riesgos y funciones en las distintas versiones del MCOCDE	460
3. LAS REESTRUCTURACIONES DE FUNCIONES EN GRUPOS MULTINACIONALES ANTE LOS TRIBUNALES	468
3.1. Las reestructuraciones de funciones ante los tribunales extranjeros	468
3.1.1. La filial como establecimiento permanente en la jurisprudencia italiana	468
3.1.2. La filial como establecimiento permanente en la jurisprudencia francesa	474
3.1.3. La filial como establecimiento permanente en la jurisprudencia noruega	477
3.2. Las reestructuraciones de funciones ante los tribunales españoles	477
4. RECAPITULACIÓN: ¿DISTINTAS SOLUCIONES PARA UN MISMO PROBLEMA?	485

CAPÍTULO XV. LA EXENCIÓN DE LOS INTERESES TRANSFRONTERIZOS INTERSOCIETARIOS EN LA UNIÓN EUROPEA 489

1. ANTECEDENTES: LA FISCALIDAD DE LOS INTERESES EN LA UNIÓN EUROPEA	491
2. PRESUPUESTOS SUBJETIVOS	495
2.1. Sociedad de un Estado miembro	496
2.2. Sociedades asociadas	503
2.3. Establecimiento permanente	506
2.4. Beneficiario efectivo	508
3. INTERESES EXENTOS	509
4. CONCLUSIONES	516

CAPÍTULO XVI. CUESTIONES CONFLICTIVAS EN LA CALIFICACIÓN DE LOS CÁNONES EN LOS CONVENIOS ESPAÑOLES 519

1. INTRODUCCIÓN. EL CONCEPTO DE CÁNONES EN LA LIRNR Y EN EL MC OCDE	521
2. LAS FORMAS DE PAGO Y LA NATURALEZA JURÍDICA DE LA OPERACIÓN	523

3.	LOS BIENES Y DERECHOS QUE DETERMINAN LA EXISTENCIA DE UN CANON.....	527
3.1.	Los derechos de propiedad intelectual: desde las obras literarias hasta los productos digitales.....	527
3.1.1.	Las películas cinematográficas.....	528
3.1.2.	Los derechos sobre programas informáticos.....	529
3.1.3.	Los productos digitales. Especial referencia a los servicios basados en la nube y a las impresoras 3D.....	533
3.2.	Los derechos de imagen y las rentas de artistas o deportistas...	535
3.3.	Los derechos de propiedad industrial: desde las patentes hasta el know-how.....	537
3.3.1.	Las informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas: el llamado know-how.....	538
3.3.2.	Los servicios de asistencia técnica.....	540
3.4.	Los equipos industriales, comerciales o científicos.....	541
4.	CONCLUSIONES.....	542

CAPÍTULO XVII. LA EXENCIÓN EN EL IRPF DE LAS RETRIBUCIONES POR ACTIVIDADES DE DIRECCIÓN Y CONTROL DE ENTIDADES NO RESIDENTES.....

1.	INTRODUCCIÓN.....	547
2.	LA EXENCIÓN DE LAS RETRIBUCIONES PERCIBIDAS POR LOS ADMINISTRADORES DE UNA PERSONA JURÍDICA.....	549
2.1.	El argumento de la literalidad.....	551
2.2.	El argumento de la interpretación estricta de los beneficios fiscales.....	552
2.3.	El argumento teleológico.....	556
2.4.	El argumento de la naturaleza de las cosas.....	557
2.5.	El argumento sistemático.....	559
3.	LA EXENCIÓN DE RETRIBUCIONES PERCIBIDAS POR LOS ADMINISTRADORES Y QUE DERIVAN DE UN CONTRATO CON LA SOCIEDAD.....	561
4.	LA EXENCIÓN DE LAS RETRIBUCIONES PERCIBIDAS POR EMPLEADOS QUE ACTÚEN COMO REPRESENTANTES DE UN ADMINISTRADOR PERSONA JURÍDICA.....	567
5.	CONCLUSIONES.....	571

CAPÍTULO XVIII. LA FISCALIDAD DE LAS RENTAS DEL TELETRABAJADOR Y DE LAS EMPRESAS QUE LOS EMPLEAN EN ESCENARIOS TRANSFRONTERIZOS.....

1.	EL AUGE DEL TELETRABAJO Y EL SURGIMIENTO DE NUEVAS OPORTUNIDADES FISCALES.....	575
2.	IMPACTO DE LA MOVILIDAD DEL TELETRABAJADOR EN LA DETERMINACIÓN DE LA RESIDENCIA FISCAL.....	580
2.1.	Residencia fiscal de las personas físicas.....	580
2.2.	Residencia fiscal de las personas jurídicas.....	586

3.	IMPACTO DE LA MOVILIDAD DEL TELETRABAJADOR EN LA TRIBUTACIÓN DE RENTAS ACTIVAS PROPIAS Y DE SU EMPRESA.....	589
3.1.	Rentas del trabajo percibidas por el teletrabajador.....	590
3.1.1.	Tributación del contribuyente residente: referencia a los regímenes de impatriados y expatriados de la LIRPF...	590
3.1.2.	Tributación del contribuyente no residente: referencia al artículo 15 de los convenios de doble imposición y a la LIRNR.....	591
3.2.	Beneficios empresariales percibidos por empresas que emplean a teletrabajadores.....	597
3.2.1.	Tributación del contribuyente residente.....	597
3.2.2.	Tributación del contribuyente no residente: referencia a los artículos 5 y 7 de los convenios de doble imposición y a la LIRNR.....	599
4.	CONCLUSIONES.....	604

CAPÍTULO XIX. LA TRIBUTACIÓN DE LAS RENTAS DE ARTISTAS Y DEPORTISTAS EN UN ESCENARIO MARCADO POR LAS NUEVAS FORMAS DE ENTRETENIMIENTO DIGITAL.....

1.	INTRODUCCIÓN.....	611
2.	FACTORES DECISIVOS EN LA TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL DE ARTISTAS Y DEPORTISTAS.....	613
3.	CUESTIONES CONFLICTIVAS EN EL PLANO CONVENCIONAL.....	616
3.1.	¿Debe actualizarse el concepto de artistas y deportistas que contemplan el Modelo de Convenio de la OCDE y sus Comentarios oficiales?.....	616
3.2.	¿Debería verse adaptado el punto de conexión que tradicionalmente ha exigido el artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE para la tributación en el país de la fuente?.....	620
3.3.	La interpretación del artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE a debate. ¿Puede ser aplicado su apartado 2 por la vía de la interpretación dinámica o evolutiva? ¿Cabe extender el ámbito de aplicación objetiva del precepto a otras rentas vinculadas a las actuaciones artísticas o deportivas (tales como las de organización, producción o retransmisión)?.....	623
4.	ASPECTOS PROBLEMÁTICOS EN EL ÁMBITO DEL ORDENAMIENTO INTERNO.....	636
4.1.	La residencia fiscal de artistas y deportistas: cuestiones de actualidad.....	636
4.1.1.	La interpretación jurisprudencial del concepto jurídico de ausencias esporádicas y su proyección en el ámbito artístico y deportivo.....	637
4.1.2.	Cambios previstos en la lista de paraísos fiscales (o jurisdicciones no cooperativas) y su posible incidencia en los artistas y deportistas.....	641
4.	Los conceptos de artista y deportista según nuestro ordenamiento jurídico.....	644

4.3. Tributación de los no residentes por rentas derivadas de actuaciones artísticas o deportivas que tienen lugar en España: un repaso a los pronunciamientos judiciales y administrativos más recientes	648
CAPÍTULO XX. EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES DESDE LA PERSPECTIVA INTERNACIONAL	655
1. LA DIMENSIÓN INTERNACIONAL DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES; RESTRICCIONES A LA LIBRE CIRCULACIÓN Y PROBLEMAS DE DOBLE IMPOSICIÓN	657
2. IMPOSICIÓN SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES Y RESTRICCIONES A LA LIBRE CIRCULACIÓN EN EL ÁMBITO DE LA UNIÓN EUROPEA.	659
2.1. Introducción	659
2.2. Aspectos generales de la jurisprudencia del TJUE relativa a restricciones de las libertades fundamentales derivadas de normas reguladoras de impuestos sobre sucesiones y donaciones	660
2.2.1. Sobre el necesario respeto del Derecho comunitario por las normas relativas a la fiscalidad directa competencia de los Estados	660
2.2.2. Sobre las libertades fundamentales afectadas por las eventuales restricciones derivadas de la imposición sobre sucesiones y donaciones	661
2.2.3. Sobre la existencia de una restricción a la libre circulación de capitales	665
2.2.4. Sobre la posible justificación de una restricción a la libre circulación de capitales con arreglo al artículo 65 TFUE.	667
2.3. Particular referencia a la sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12; Comisión Europea/Reino de España)	676
2.4. Restricciones a la libre circulación en el ámbito de la imposición sobre sucesiones y donaciones y doble imposición no incompatible con el Derecho comunitario	685
3. LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL SOBRE LAS ADQUISICIONES DE RIQUEZA A TÍTULO GRATUITO	687
3.1. La doble imposición sobre herencias y donaciones desde la perspectiva de la UE y de la OCDE	687
3.2. Tipología de situaciones de doble o múltiple imposición.	690
3.2.1. Convivencia a nivel internacional de distintos modelos de imposición sobre las sucesiones: ¿son los «estate taxes» impuestos similares a los «inheritance taxes»?	691
3.2.2. Doble imposición entre impuestos sobre las adquisiciones individuales en casos en los que la residencia, el domicilio o la nacionalidad del causante tienen la consideración de punto de conexión del gravamen por obligación personal de los beneficiarios	698

3.2.3. Doble imposición derivada de conflictos de «doble residencia» del sujeto pasivo.	699
3.2.4. Doble imposición de residentes que adquieren bienes o derechos sujetos en el extranjero únicamente por obligación real	700
3.2.5. Doble imposición en caso de obligación real de contribuir por ISD	700
3.3. Alcance de la deducción por doble imposición del artículo 23.1. LISD: ¿se ajusta la LISD a la Recomendación de la Comisión de 2011?	701
3.4. ¿Resulta más razonable como punto de conexión de la obligación personal de contribuir la vinculación personal del causante o del donante que la del adquirente a título gratuito?	708
4. A MODO DE EPÍLOGO: PROYECCIÓN DEL ANÁLISIS SOBRE EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO.	713
CAPÍTULO XXI. IMPUESTOS Y TRANSICIÓN ENERGÉTICA DE LA UNIÓN EUROPEA: PROBLEMÁTICA Y TENDENCIAS EN UN CONTEXTO DE CRISIS	717
1. LOS IMPUESTOS MEDIOAMBIENTALES EN ESPAÑA	719
2. FUNDAMENTACIÓN DE LOS IMPUESTOS MEDIOAMBIENTALES EN LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA	724
3. MEDIDAS FINANCIERAS DE ORDENACIÓN DIRIGIDAS A LA DESCARBONIZACIÓN DE LA ECONOMÍA DE LA UE.	727
4. ALINEACIÓN DE LA FISCALIDAD DE LA ENERGÍA CON LOS OBJETIVOS DE TRANSICIÓN ENERGÉTICA	732
5. MODIFICACIÓN DE LOS TIPOS DEL IVA Y TRANSICIÓN ENERGÉTICA	740
6. CRISIS ENERGÉTICA Y REACCIONES DE LA UE Y DE ESPAÑA EN MATERIA FISCAL. LA CONTRIBUCIÓN SOLIDARIA TEMPORAL	742

el precepto convencional de cánones del artículo 12 del convenio hispano-helvético, en lo referido a la aplicación improcedente del denominado principio de beneficiario efectivo incorporado al propio Convenio para otros preceptos —y clases de ingresos— en el artículo 10 —en relación con los dividendos—; y en el artículo 11 —para los intereses— pero no, precisamente para el artículo 12, referido a los cánones, para los que de forma explícita —y cabe entender necesariamente que deliberada— se omite toda referencia al beneficiario efectivo».

En definitiva, las Sentencias del Tribunal Supremo mencionadas ponen coto a la amplitud con la que tanto sus predecesoras, como las propias Administraciones tributarias, habían entendido que se debía efectuar la interpretación de las disposiciones de los CDIs, a través de la aceptación de una interpretación dinámica «sin límites», que supone la consideración de todos aquellos comentarios o disposiciones posteriores, independientemente de que estos modificaran o no sustancialmente el sentido de la disposición relevante en el caso. Si bien la interpretación dinámica evita la «petrificación» de los CDIs, su aplicación no puede realizarse con tal amplitud que suponga la atribución a las disposiciones del Convenio de un significado distinto al que los Estado pactaron en el momento en que el Convenio se firmó⁽⁷⁶⁾. Esta limitación entendemos que también resulta extensible a otros instrumentos, particularmente a los que se derivan del Plan de Acción BEPS, pero solo a aquellos que tengan carácter de *soft law*, lo que excluye a algunos tan importantes como el Instrumento Multilateral —que posee rango de tratado internacional—, o la cláusula del *Principal Purpose Test* —en tanto esté incorporada a los CDIs— que plantean unos problemas interpretativos propios que, entendemos, requerirán del consenso entre los Estados firmantes del CDI para su resolución.

⁽⁷⁶⁾ En este sentido, SANZ GADEA señala que «no parece que sea deseable la marginación de la interpretación dinámica, máxime cuando en algunos aspectos es manifestación del método de interpretación histórico-evolutivo recogido en el artículo 3.1 del Código Civil, pero para utilizarla debidamente será preciso valorar, previamente, la naturaleza, innovadora o aclaratoria, del nuevo criterio». Vid. SANZ GADEA, Eduardo, «Convenios. Interpretación de los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición», *ob. cit.* (Consultado en la base de datos Smarteca, con fecha 18 de agosto de 2022).

UTILIZACIÓN ABUSIVA
DE LOS CONVENIOS DE
DOBLE IMPOSICIÓN Y
MEDIDAS
ANTIELUSORIAS EN LA
ERA POST-BEPS ⁽¹⁾

Capítulo III

María del Carmen Cámara Barroso
Profesora Contratada Doctora de Derecho Financiero y Tributario
Universidad a Distancia de Madrid (UDIMA)

⁽¹⁾ El trabajo se ha realizado en el contexto del Grupo de Investigación «Fiscalidad Empresarial (GI-19/1)» de la Universidad a Distancia de Madrid (UDIMA) (Plan Nacional I+D+i) (número de identificador único: A-81618894-GI-19/1), del que soy IP.