

TREATY SHOPPING

César García Novoa
Catedrático de Derecho Financiero y
Tributario
16 DE ABRIL, SAO PAULO

EL CONCEPTO ABUSO DEL DERECHO

- ❑ Regla de la teoría general del Derecho.
 - ❑ Condición de ejercicio de los derechos subjetivos.
 - ❑ EJERCICIO EN EL MARCO DE LA BUENA FE Y PROHIBICION DEL EJERCICIO ANTISOCIAL DEL MISMO.
 - ❑ En el ámbito del Derecho Tributario, es una forma de *abuso de la norma* como una modalidad de elusión tributaria.
-

DIFERENCIA ELUSION/PLANIFICACION

- ❑ PLANIFICACION FISCAL LICITA: diferencia economía de opción/opciones fiscales.
 - ❑ **La esencia de la planificación fiscal lícita: evitar el hecho imponible para realizar otro por motivos fiscales.**
 - ❑ LA PLANIFICACION CONSISTE EN ELEGIR UN NEGOCIO EN LUGAR DE OTRO Y HACERLO POR MOTIVOS FISCALES.
 - ❑ ¿Dónde está la diferencia con la elusión ?
-

EL AMBITO DE LA ELUSION

- ❑ ACTOS O NEGOCIOS GRAVADOS. Para el Derecho Tributario son situaciones puramente fácticas.
 - ❑ EL CAMBIO DE NEGOCIO POR MOTIVOS PURAMENTE FACTICOS SUPONE ACEPTAR QUE LA CAUSA TIPICA ES DIFERENTE.
 - ❑ Elusión: cambiar de negocio pretendiendo buscar los fines que son propios del negocio que se abandona.
-

CONFIGURACION DE LA ELUSION EN LOS ORDENAMIENTOS TRIBUTARIOS

- ❑ Ordenamientos de corte continental: LA ELUSION SE DEFINE A PARTIR DE NEGOCIOS ANOMALOS (FRAUDE, ABUSO).
 - ❑ Ordenamientos anglosajones Mecanismos de corte jurisprudencial; *tax driven transaction/ bussines purpose test*. INOPONIBILIDAD DE NEGOCIOS SIN SUSTANCIA ECONOMICA.
 - ❑ *IMPORTANTE EN LOS NEGOCIOS ATIPICOS.*
-

INSTRUMENTOS PARA COMBATIR LA ELUSION

- Medidas de “corte” legislativo:
 - HECHOS IMPONIBLES COMPLEMENTARIOS.
 - PRESUNCIONES/ FICCIONES.

 - MEDIDAS CONSISTENTES EN ATRIBUIR POTESTADES A LA ADMINISTRACION:
-

EL USO DE POTESTADES APLICATIVAS DEL TRIBUTO

- ❑ Potestades *ordinarias*: Calificación: Informe 2001.
 - ❑ Interpretación: Tampoco es un instrumento antielusorio.
 - ❑ LOS MECANISMOS ESPECIALES DE INTERPRETACION: *La Interpretación Económica no es admisible.*
-

EL RECURSO A LA ANALOGIA

- Las características de la analogía en el Derecho Tributario.
 - No depende de una laguna.
 - Puede incluir la extensión del presupuesto de hecho a un supuesto no expresamente previsto.
 - Hay que diferenciarla de la interpretación extensiva.
-

LA CLAUSULAS ANTI-ELUSION

- Cláusulas generales vs. Cláusulas especiales.
 - Ventajas e inconvenientes.
 - Cláusulas especiales:
 - Ventajas: Presupuesto concreto.
 - Desventajas: Devienen inoperativas/
Suelen incluir ficciones/
Plantean problemas de Derecho Comunitario e Internacional
-

FUNDAMENTO DE LAS FACULTADES PARA COMBATIR LA ELUSION

- ❑ Los Estados pueden perseguir la elusión porque tienen derecho a proteger la “potencialidad recaudatoria” del sistema.
 - ❑ Perseguir la elusión; forma parte de las facultades de los Estados de acomodar la aplicación de los tributos a las exigencias de justicia tributaria.
 - ❑ Los Ordenes Constitucionales internos.
-

EL CONCEPTO DE ABUSO, ELUSION Y EVASION

- ❑ Se trata de un fenómeno interno.
 - ❑ SE EXPLICA EN EL AMBITO INTERNO DE LOS ORDENAMIENTOS TRIBUTARIOS.
 - ❑ Los conceptos de elusión, simulación y evasión sólo tienen sentido si se explican en el contexto del abuso de normas internas.
-

EL ABUSO Y LA ELUSION INTERNACIONAL

- ❑ Polémica evasión-elusión. Muy relativizada a nivel internacional.
 - ❑ PREPONDERANCIA DE LAS FORMULAS ANGLOSAJONAS.
 - ❑ La distinción anglosajona *Tax Avoidance-Illegitimate Tax Avoidance*.
 - ❑ PRIMERA OPCION: UTILIZACION DE LAS POSIBILIDADES QUE DA EL DERECHO EN UN MUNDO GLOBALIZADO PARA PAGAR MENOS.
-

CONCEPTO DE ELUSION

- ❑ En el Derecho Anglosajón:
 - ❑ USA. Sentencia *Gregory vs. Helvering*, 1935.
 - ❑ MUY IMPORTANTE. Doctrina del Comité Judicial de la Cámara de los Lores.
 - ❑ Doctrina *Westminster (1936)*: *Los ciudadanos tienen derecho a ordenar sus asuntos de la manera fiscalmente más favorable.*
 - ❑ Doctrina *Ramsay (1981)*: *Matización.*
 - Se abre la posibilidad interpretaciones no literales (teleológicas) buscando la interpretación del legislador (*purposive construction*).
 - Conjunto de transacciones realizadas. INTERPRETACION CONJUNTA (*step transaction*).
-

CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICION

- ❑ LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICION.
 - ❑ LOS MODELOS. LA HEGEMONIA DEL MODELO OCDE.
 - ❑ **Backdoors rules:** PRINCIPIOS E INSTRUCCIONES DE ORGANIZACIONES INTERNACIONALES, QUE NO SON JURIDICAMENTE COERCITIVAS, PERO QUE LOS ESTADOS SIGUEN PARA NO VERSE AFECTADOS POR CONTRAMEDIDAS Los PRINCIPIOS DE LA OCDE (p. ej., precios de transferencia o comercio electrónico).
-

NATURALEZA DE LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICION

□ LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICION COMO TRATADOS INTERNACIONALES.

- Tratados Internacionales.
 - SINGULARIZADOS POR SU OBJETO
-

LOS CDI,S COMO OBJETO DE ABUSO.

- ❑ Comentario 7, art. 1 MOCDE.
 - ❑ LOS CDIs TIENEN UNA FINALIDAD DE EVITAR LA DOBLE IMPOSICION Y LA EVASION Y LA ELUSION.
 - ❑ Parecería que lo que se pretende es evitar el ABUSO DEL CDI, en tanto norma.
 - ❑ El Comentario 22 al art. 1 MOCDE habla de “otras formas de uso abusivo de los tratados”, como el uso de *base companies*.
-

EL ABUSO EN LA APLICACIÓN DE LOS CDI

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

EL ABUSO DE LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICION EN SENTIDO ESTRICTO

- ❑ O SE JUEGA CON LA INCIDENCIA DEL CONVENIO OPERANDO SOBRE LOS CRITERIOS DE VINCULACION SUBJETIVA (RESIDENCIA).
 - ❑ O SE JUEGA, PARTIENDO DE LA SUJECION AL CONVENIO, CON LA APLICACIÓN DE LA NORMA MAS FAVORABLE.
-

CRITERIOS DE SUJECION DEL CONVENIO (I)

- Se exige la condición de “persona”.
 - Las personas físicas.
 - Las agrupaciones de personas físicas.
 - Las sociedades.
 - Comentarios al art. 3 del MOCDE del año 2000:
 - Las sociedades de personas pueden subsumirse en el concepto de “agrupaciones de personas”.
-

CRITERIOS DE SUJECION DEL CONVENIO (II)

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

EL CRITERIO DE LA RESIDENCIA

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

LA CUESTION DE LA SUJECION EFECTIVA

- ❑ Para evitar que la no exigencia de sujeción efectiva provoque dobles NO IMPOSICIONES: cláusulas de sujeción efectiva.
 - ❑ **Cláusulas de tributación efectiva** (*subject to tax approach*). EVITAR QUE UNA SOCIEDAD NO TRIBUTE EN NINGUNO DE LOS DOS ESTADOS (Comentarios 17 y 18 al art. 1 MOCDE)
-

LAS NORMAS DE *tie breaker rules*.

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

EL CRITERIO DE LA RESIDENCIA. POSIBILIDADES DE FRAUDE

- ❑ El problema del criterio de residencia: tensión entre los criterios de naturaleza material y de los de naturaleza formal.
 - ❑ LOS ESTADOS SUELEN UTILIZAR VINCULOS DE CARÁCTER FORMAL:
 - ❑ Nacionalidad: personas físicas.
 - ❑ Constitución de Sociedades: Personas jurídicas.
 - ❑ CONCLUSION: Los criterios formales facilitan el situarse dentro de los ámbitos subjetivo de los CDI.
 - ❑ Por ejemplo: Constitución de sociedades de acuerdo con la ley de un país firmante.
-

EL BENEFICIARIO EFECTIVO.

- ❑ La primera medida; cláusula de beneficiario efectivo (*last beneficial owner*).
 - ❑ ORIGINARIAMENTE PARTE DE VALORAR EL PAPEL DE AGENTES, INTERMEDIARIOS, DEPOSITARIOS Y GESTORES EN EL COBRO DE DETERMINADAS RENTAS.
 - ❑ ES UN CONCEPTO INCLUIDO EN LOS CDI,S. SI EL PERCEPTOR NO ES EL BENEFICIARIO EFECTIVO SE LEGITIMA AL ESTADO DE LA FUENTE A NO APLICAR EL CDI.
 - ❑ Afecta a las rentas pasivas que, según el Modelo OCDE, siguen el principio de tributación limitada en la fuente.
 - ❑ CLAUSULA DE BENEFICIARIO EFECTIVO: Incorporada al Modelo OCDE en 1977, art. 10 (dividendos), 11 (intereses) y 12 (cánones).
 - ❑ SE SUELE DECIR QUE SE TRIBUTA EN EL ESTADO DE LA FUENTE SI EL BENEFICIARIO EFECTIVO DE LA RENTA PASIVA ES UN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.
-

BENEFICIARIO EFECTIVO (II)

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

BENEFICIARIO EFECTIVO (III)

- ❑ Caso emblemático: CANONES.
 - ❑ VERSION DEL MODELO OCDE de 1977: INTRODUCCION DE LA CLAUSULA DE *BENEFICIARIO EFECTIVO*. La no tributación en el Estado de la fuente dependería de que el perceptor fuese beneficiario efectivo.
 - ❑ Modificación del Modelo 1995: art. 12, 1: Se habla de “propiedad efectiva”.
 - ❑ Modificación 2003: aclara el concepto de “beneficiario efectivo”.
-

LA CUESTION RELATIVA A LOS ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES

- LAS SITUACIONES TRIANGULARES.
 - En principio NO TIENEN DERECHO A INVOCAR POR SI MISMOS LA APLICACIÓN DE UN CONVENIO AL NO TENER PERSONALIDAD JURIDICA (art. 5 MOCDE).
 - Se ha intentado argumentar la aplicación de los CDI,s a los EP a partir del art. 24 MOCDE:
 - Los Eps que una empresa residente en un Estado tenga en el otro Estado no serán sometidos a imposición en ese Estado *de manera menos favorable* que las empresas de ese otro Estado que realicen las mismas actividades.
 - Jurisprudencia comunitaria: entencias *Futura Participations, Singer y Saint Gobain.*
-

EL RECURSO A LAS CONDUIT COMPANY

- ❑ Existe un Estado de la fuente, donde el residente en el tercer país obtiene rentas. ENTRE EL ESTADO DE RESIDENCIA DE ESTE Y EL ESTADO DE LA FUENTE NO HAY CONVENIO O ESTE ES MENOS FAVORABLE.
 - ❑ Crear una sociedad interpuesta para que sea la titular de los rendimientos.
 - ❑ ¿Qué se pretende con esta operación?.
 - ❑ Que la sociedad aproveche las ventajas de la tributación más reducida en el Estado de la fuente.
 - ❑ Pero puede ocurrir que la operación no sea "rentable". PORQUE EL GRAVAMEN EN EL ESTADO DE LA FUENTE SE "COMA" EL BENEFICIO.
 - ❑ **Por tanto, la operación exige un tratamiento favorable en el Estado de la fuente.**
-

BREVE REFERENCIA AL RULE SHOPPING

- ❑ No se trata de buscar la aplicación del Convenio, sino, partiendo del presupuesto de su aplicación, implementar mecanismos –normalmente a través de sociedades interpuestas – que tienden a buscar la aplicación de los preceptos más favorables.
 - ❑ Ejemplo: interponer sociedades para cobrar la renta de artistas y deportistas, evitando la aplicación del art. 17,1 y propiciando la aplicación del art. 7,1.
 - ❑ Cláusula del art. 17,2.
-

CLAUSULAS ANTI RULE SHOPPING RELATIVAS A SOCIEDADES INTERPUESTAS

- ❑ **Cláusula relativa a sociedades de inmuebles (art. 13,4 MOCDE).**
 - ❑ Para evitar que a través de la creación de una sociedad que tenga como titularidad un inmueble la ganancia de capital tribute en el Estado de residencia del perceptor.
-

SOCIEDADES INMOBILIARIAS

- Art. 13,1 Modelo OCDE. Ganancias Patrimoniales por la Transmisión de Inmuebles. Tributan en el Estado donde radiquen los inmuebles, de forma ilimitada.
 - Constitución de una sociedad y transmisión de los valores; cuando son bienes muebles en el Estado de residencia.
-

SOCIEDADES INMOBILIARIAS (II)

- Soluciones Modelo OCDE (2003), Modelo USA 1996 y Modelo ONU 1999.
 - Asimilar esta actuación a una enajenación directa del inmueble.
 - Concepto de sociedad inmobiliaria: más del 50 % del activo bienes inmuebles.
 - No aplicar cuando se trate de inmuebles afectos a actividades económicas.
-

SOCIEDADES INMOBILIARIAS (III)

- Art. 13, 1 MODELO OCDE; ganancias patrimoniales. POSIBILIDAD DE INCLUIR UNA CLAUSULA CONFORME A LA CUAL LAS GANANCIAS DE SOCIEDADES INMOBILIARIAS TRIBUTEN EN EL ESTADO DONDE RADIQUE EL INMUEBLE(ART.6) EN VEZ DE DONDE RESIDA EL TRANSMITENTE (ART. 13).
 - CONCEPTO DE SOCIEDAD INMOBILIARIA. OCDE; objeto social.
 - CONVENIOS ESPAÑÓLES: Composición del activo.
-

SOCIEDADES DE ARTISTAS Y DEPORTISTAS (I)

- ❑ REGLA GENERAL: Arts. 5 y 17 Modelo OCDE; tributación exclusiva Estado de residencia.
 - ❑ Art. 17,1: Posibilidad de gravar al artista y deportista por sus actuaciones en el Estado de la fuente.
 - ❑ Constitución de una sociedad en el Estado de la fuente que contrata al artista o deportista como trabajador y contratación de la actuación con la sociedad.
 - ❑ El caso de las sociedades de artistas y deportistas (art. 17, 2 MODELO OCDE).
-

SOCIEDADES DE ARTISTAS Y DEPORTISTAS(II)

- ❑ El caso de las sociedades de artistas y deportistas (art. 17, 2 MODELO OCDE).
 - ❑ Posibilidad de gravar la renta por actuaciones no percibida al artista sino por la sociedad.
 - ❑ De no existir esta previsión sólo se podría gravar la retribución del artista o deportista persona física o jurídica MEDIANTE UNA REGLA INTERNA DE TRANSPARENCIA FISCAL.
 - ¿ Es Compatible con cláusulas internas antielusión ?)
 - TIENE QUE ESTAR PREVISTO EN EL CONVENIO.
 - España: Caso *Rolling Stones*: Res. TEAC 20 octubre de 1992.
-

SOCIEDADES DE ARTISTAS Y DEPORTISTAS(III)

- Esta cláusula está siendo objeto de revisión.
 - PUEDE SER DESPROPORCIONADA PORQUE NO SIEMPRE VA LIGADA A UN ABUSO.
 - Así; posibilidad del artista o deportista de probar que no ha participado en los beneficios de la sociedad.
 - Modelo USA; límite cuantitativo por debajo del cual no se aplica: 20.000 dólares.
-

EL RECURSO A LAS CONDUIT COMPANY (II)

La estrategia directa (*direct conduit*).
La sociedad intermedia no está sujeta a tributación:

LA SOCIEDAD NO ESTA
SUJETA AL IMPUESTO.
LA SOCIEDAD ESTA SUJETA
PERO EXENTA.

No siempre un régimen privilegiado: Por ejemplo. LA aplicación del art. 21 TR LIS.

Exención de los dividendos obtenidos en sociedades no residentes con un participación superior al 5 %.

EL RECURSO A LAS CONDUIT COMPANY (III)

- La segunda estrategia pasa por EVITAR QUE EL RENDIMIENTO DISTRIBUIDO NO ESTE SUJETO A TRIBUTACION POR OBLIGACION REAL EN EL ESTADO EN EL QUE ESTA CONSTITUIDA LA SOCIEDAD.
 - Para eso es necesario constituir la Sociedad no sólo para aprovechar un CDI, sino la amplia red de convenios.
-

EL RECURSO A LAS CONDUIT COMPANY (IV)

- ❑ Cuando la sociedad no está exenta.
 - ❑ La estrategia indirecta (*stepping stone conduits*).
 - ❑ Combinar el aprovechamiento del convenio con el vaciamiento de la base imponible de la sociedad en el Estado de Constitución, mediante gastos facturados con cargo a una sociedad base en un Estado de baja tributación.
-

ALGUNAS SOLUCIONES AL TREATY SHOPPING.

□ SOLUCIONES PROPUESTAS POR LA OCDE.

- Frente a esta situación DOS ALTERNATIVAS:
 - Enfoque global: La planteada en los Modelos CDI de OCDE de 2003 y USA de 1996: Alterar el ámbito de incidencia subjetiva del CDI para evitar esta situaciones
 - Enfoque aislado: Mantener el ámbito de incidencia subjetiva y alterar

 - USA. Partidaria del enfoque global. Utilización de criterios materiales (gravamen del nacional aunque no sea residente).
 - OCDE: La decisión corresponde a cada Estado. Aunque los Comentarios al MOCDE, 13 a 19 al art. 1, recomiendan una serie de cláusulas.
 - CLAUSULAS DE TRANSITO: Destinadas a que el CDI no se aplique a sociedades de tránsito.
-

CLAUSULA DE TRANSPARENCIA

- Aplicación de la doctrina del levantamiento del velo y Cláusulas de transparencia: *look-through approach* (Comentario número 14 al art. 1).
 - Posibilidad de que el Estado de la fuente niegue las ventajas del CDI a una sociedad cuyo capital no pertenezca o no esté bajo el control mayoritario de residentes en el mismo Estado que la sociedad.
 - Utiliza la técnica del *levantamiento del velo*.
 - LA TRANSPARENCIA EXIGE FIJAR UN PORCENTAJE. Semejante a la “cláusula de propiedad”.
 - Lo utiliza España en CDI,s con Latinoamérica. Bolivia y Cuba.
-

PROBLEMAS EN APLICACIÓN DE LA CLAUSULA DE TRANSPARENCIA

- PROBLEMAS prácticos: Necesidad de colaboración entre los Estados transmitiéndose información.
 - Garantías de que el particular puede acceder a los medios de prueba (cláusulas moderadoras).
 - ¿Puede ser contradictoria con el *principio de tributación independiente?*. ART. 7 MODELO OCDE.
 - Dificulta la aplicación de los Convenios.
-

LA CLAUSULA DE EXCLUSION

- Cláusulas de exclusión (*exclusion approach*). Comentario 15 al art. 1 MOCDE.
- **NO APLICAR LAS VENTAJAS DERIVADAS DEL CDI EN CIERTOS SUPUESTOS EN FUNCION DEL REGIMEN PRIVILEGIADO.**
- Los más normal: A SOCIEDADES QUE TIENEN UN REGIMEN PRIVILEGIADO (NO TRIBUTAN O TIENEN UNA TRIBUTACION MUY BAJA).

Se aplica a tipos sociales muy conocidos.

- Ejemplo paradigmático: CONVENIOS CON LUXEMBURGO. *Sociedad holding* luxemburguesa.
 - También ETV's españolas
-

LA CLAUSULA DE EXCLUSION (II)

- ❑ En otros casos:
 - ❑ La cláusula de exclusión hace referencia a determinados tipos de renta
 - ❑ A entidades que disfrutarán de regímenes privilegiados durante todo el período de vigencia del Convenio.
-

LA CLAUSULA DE EXCLUSION (III)

- ❑ Ventajas: Son de una aplicación relativamente sencilla.
 - ❑ Hay que fijar con precisión el tipo de sujeto, de renta o la entidad excluida (por ejemplo ETV,s).
 - ❑ Ello es también un germen de dificultad. PUEDEN APARECER ENTIDADES NUEVAS QUE EXIGIRIAN RENEGOCIAR EL CONVENIO.
 - ❑ Las cláusulas que excluyen “los regímenes privilegiados que aparezcan en el futuro” AFECTAN A LA SEGURIDAD JURIDICA.
-

CLAUSULA DE TRANSITO

- ❑ Comentario 19 y 20 al art. 1 del MOCDE: *channel approach*.
 - ❑ SE ENCARA UNA DE LAS FORMULAS DE ESTRATEGIA INDIRECTA DE *TREATY SHOPPING*.
 - ❑ La clave no está en el beneficio que se atribuye a la conduit que se crea ni en su sujeción. SINO EN EL HECHO DEL VACIAMIENTO DE SU BASE IMPONIBLE MEDIANTE GASTOS CONCERTADOS CON UNA SOCIEDAD VINCULADA EN UN ESTADO DE BAJA TRIBUTACION.
 - ❑ Se formula de manera que se excluyen las ventajas del Convenio si más del 50 % de la sociedad residente **en un Estado en el que no residan los socios; SE UTILICE PARA SATISFACER RENTAS A NO RESIDENTES.**
-

LAS CLAUSULAS LOB.

- CLAUSULAS ANTI TREATY SHOPPING.
 - Cláusulas de limitación de beneficios (LOB,s).
 - Se suelen insertar en los Convenios firmados por USA. SIN EMBARGO LA OCDE EN LA REVISION DE 2002 DE LOS COMENTARIOS AL ART. 1 DEL MODELO DE CONVENIO, INTRODUJO UN SISTEMA DE CLAUSULAS LOB SIMILAR A USA.
 - Se aplica a las sociedades. Se trata de evitar la interposición societaria.
 - Se traduce en una facultad del Estado de la fuente de no aplicar los beneficios del convenio.
-

LAS CLAUSULAS LOB (II)

- ❑ ESTAS CLASULAS PRETENDEN ACREDITAR UNA VINCULACION EFECTIVA CON EL ESTADO DE PRESENCIA
 - ❑ Cuando existen cláusulas LOB, la aplicación del Convenio depende de dos requisitos:
 - Ser residente y cumplir la cláusula.
 - Sólo personas jurídicas porque se entiende que las personas físicas cumplen el requisito con ser residentes.
 - Se dice que es más fácil acreditar el vínculo suficiente con la residencia de las personas físicas. NO ES ASI.
-

EJEMPLOS MAS CLAROS DE CLAUSULAS LOB.

- ❑ **Cláusula de “propiedad”**. Para que una sociedad pueda acogerse a los beneficios de un CDI, ha de pertenecer, en más de un 50 % (Convenio USA, *al menos el 50 %*) a personas residentes en el Estado en que dicha sociedad tiene el domicilio.
 - ❑ **LOS TITULARES DE MAS DEL 50 % TIENEN QUE SER RESIDENTES CUALIFICADOS. NO SE PLANTEAN PROBLEMAS DE PARTICIPACIONES INDIRECTAS NI DE CADENA DE PARTICIPACIONES.**
 - ❑ **El concepto de residente cualificado es aquel que reúne los requisitos de residencia en el país donde se ha creado la sociedad.**
-

CLAUSULA DE COTIZACION EN BOLSA

- ❑ **Cláusula de cotización en Bolsa:** La sociedad ha de cotizar en mercados financieros del país donde reside. LA COTIZACION REVELA UNA CONEXION SUFICIENTE.
 - ❑ El criterio de la OCDE es que las participaciones, cualquiera que sea su clase, han de cotizar al menos en un 50 %.
 - ❑ Se plantea el problema de qué ocurre cuando existen distintas clases de participaciones (participaciones privilegiadas).
 - ❑ P,ej.: Convenio España Luxemburgo o Países: la participación que se tendría de no existir el privilegio.
 - ❑ En el Convenio USA, sino cotiza el 50 % de la participación directa, se puede ver si cotiza la indirecta.
-

CLAUSULA DE COTIZACION EN BOLSA (II)

- ❑ Que la negociación sea *sustancial y regular*.
 - ❑ SE EXCLUYEN AQUELLAS SOCIEDADES QUE NO TIENEN UNA VERDADERA VOCACION BURSATIL (negociaciones inactivas)
 - ❑ Mercados reconocidos por las autoridades competentes.
-

EJEMPLOS MAS CLAROS DE CLAUSULAS LOB (II)

- ❑ **OTRAS DOS CLAUSULAS:**
 - ❑ **Las cláusulas de propiedad y cotización deben de pasar el test complementario de la**
 - ❑ **Cláusula de erosión de bases:** Para beneficiarse de un CDI una sociedad no puede destinar más de un porcentaje de sus rendimientos brutos a pagos directos o indirectos a no residentes.
-

CLAUSULAS DE MODERACION

- ❑ **Cláusula de Buena Fe:** Es una cláusula de cierre. En caso de que no se cumplan los demás requisitos. Quien pretenda beneficiarse de un CDI deberá acreditar una presencia con un motivo económico válido; rechazando las de carácter *puramente fiscal*.
 - ❑ **Invierten la carga de la prueba:** Es al contribuyente al que le toca probar.
-

PROBLEMAS DE LAS CLAUSULAS LO'Bs

- ❑ SU COMPATIBILIDAD CON EL DERECHO COMUNITARIO.
 - ❑ La FIRMA DE CDI es competencia exclusiva de los Estados miembros.
 - ❑ El TUE no hace referencia a los CDI: Sólo
 - Art. 307: Se mantiene la eficacia de los Convenios anteriores a 1 de enero de 1958.
 - Art.293: Los Estados miembros entablarán, en tanto sea necesario, negociaciones entre sí para:...la supresión de la doble imposición internacional.
-

PROBLEMAS DE LAS CLAUSULAS LO'BS (II)

- ❑ Los Estados miembros, cuando concierten Convenios Internacionales, deben respetar el Derecho Comunitario.
 - ❑ POR EJEMPLO: LA SENTENCIA *OPEN SKIES*, DE 5 DE NOVIEMBRE DE 2002.
 - ❑ *UNA CLAUSULA DE LIMITACION DE BENEFICIOS EN UN CDI ENTRE UN ESTADO MIEMBRO Y OTRO NO MIEMBRO PUEDE VULNERAR EL DERECHO COMUNITARIO.*
-

PROBLEMAS DE LAS CLAUSULAS LO'BS (II)

- ❑ Por ejemplo:
 - ❑ CDI entre España y USA con cláusula de propiedad. Sociedad cuyo capital pertenece en un 51 % a un francés. SE LE NIEGA EL BENEFICIO DERIVADO DEL CDI.
 - ❑ ¿ Es una vulneración de la libertad de establecimiento o de creación de filiales ?
 - ❑ LO MISMO DE LA CLAUSULA DE COTIZACION. ¿Vulnera la libre circulación de capitales si la sociedad cotiza sólo en mercados franceses ?
-

PROBLEMAS DE LAS CLAUSULAS LO'BS (III)

- La mayoría de la doctrina entiende que las cláusulas LOB deben ser estudiadas siguiendo el esquema del tratamiento del Derecho Comunitario de las cláusulas anti-elusión.
 - LA PERDIDA DE RECAUDACION NO ES UNA RAZON IMPERIOSA DE INTERES GENERAL.
 - NO LAS QUE EXCLUYAN LA APLICACIÓN DE UNA CLAUSULA A PARTIR DE CRITERIOS GENERALES PREDETERMINADOS QUE FUNCIONA DE FORMA AUTOMATICA (EL CARÁCTER AUTOMATICO ES CONSUSTANCIAL A LAS CLAUSULAS LOB).
-

PROBLEMAS DE LAS CLAUSULAS LO'BS (IV)

- ❑ Necesidad de adaptarlas al Derecho Comunitario.
 - ❑ Normalmente el Estado europeo será el de la fuente. Debería aplicar los mecanismos para mitigar la doble imposición al residente en el tercer Estado, para no vulnerar el Derecho Comunitario.
 - ❑ Entonces puede vulnerar al Convenio.
 - ❑ Si el Estado de la fuente no aplica el CDI, el residente en el tercer Estado comunitario podría exigir una indemnización.
-

PROBLEMAS DE LAS CLAUSULAS LO'BS (V)

- ❑ SOLUCION. Introducir las exigencias de Derecho Comunitario en las cláusulas de limitación de beneficios.
 - ❑ CONVENIO MULTILATERAL DE LOS ESTADOS DE LA UNION EUROPEA. Muy difícil.
 - ❑ ELABORACION DE UN MODELO PROPIO DE CONVENIO EN LA UNION EUROPEA-
 - No hay titulo competencial
 - Restringiría aún más las competencias de los Estados para celebrar convenios.
-

CLAUSULAS RELATIVAS A OPERACIONES ENTRE SOCIEDADES VINCULADAS

- ❑ Objetivo:
 - ❑ Garantizar la aplicación del principio de independencia.
 - ❑ Art. 9. MOCDE.
 - ❑ OTRAS REFERENCIAS:
 - ❑ **Art. 7.** Valoración a precios de mercado de operaciones entre el EP y casa central y entre los Eps.
 - ❑ Art. 11, 6. y 12,4: Régimen de limitación de gravamen en la fuente para intereses y cánones SOLO A IMPORTES CONVENIDOS ENTRE PARTES INDEPENDIENTES.
-

EL PROBLEMA DE LA COMPATIBILIDAD DE LAS CLAUSULAS INTERNAS CON LOS CDIS.

- ❑ *¿Se puede aplicar a sujetos convenidos una cláusula interna no prevista expresamente en el CDI?.*
 - ❑ **ALGUNA OPINION. PUEDE SER UN CASO DE *TREATY OVERRIDE*.** APLICACIÓN DE UNA NORMA INTERNA QUE NO ESTA EXPRESAMENTE PREVISTA EN EL TRATADO.
 - ❑ No es una vulneración frontal de la letra del Tratado pero sí del hecho de la pretensión omnicomprendensiva de la regulación contenida en el Tratado.
-

CLAUSULAS INTERNAS (II)

- Ante el Derecho Internacional: Problema. Si el Tratado no lo admite no podrá aplicarse. CONVENCION DE VIENA; art. 27. No se puede invocar el Derecho Interno para incumplir el Tratado. Infracción del *pacta sunt servanda* internacional.
-

COMPATIBILIDAD CLAUSULAS INTERNAS/MOCDE

- Opinión de la OCDE.
 - Las cláusulas internas son normas que definen los hechos jurídicamente relevantes (hecho imponible, sujetos...), por los que al CDI “le vienen dados” (los toma después de que las cláusulas hayan definido los conceptos relevantes a efectos del Convenio).
 - La aplicación de las cláusulas internas:
 - Debe respetar los fines del CDI.
 - No debe provocar dobles imposiciones ni ser discriminatoria.
 - **NO ES NECESARIO SALVAR LAS CLAUSULAS ESPECIALES EN LOS CONVENIOS.**
-

CONCLUSIONES

□ OBRIGADO

□ cesar.garcia@usc.es
