

TRATADO DE
DERECHO
TRIBUTARIO

El impacto de la fiscalidad internacional

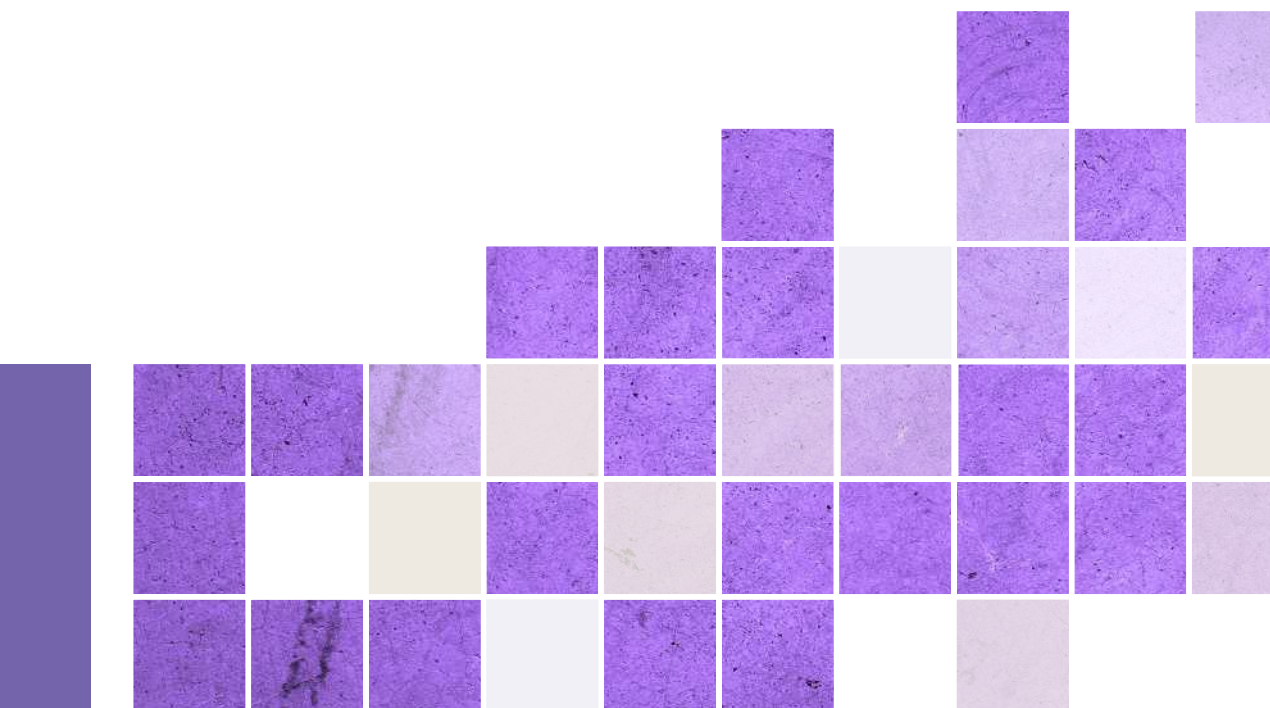
Director

Isaac Merino Jara

Coordinadores

Antonio Vázquez del Rey Villanueva

Irune Suberbiola Garbizu



III LA LEY

© Autores Varios, 2025
© ARANZADI LA LEY, S.A.U.

ARANZADI LA LEY, S.A.U.

C/ Collado Mediano, 9
28231 Las Rozas (Madrid)
www.aranzadilaley.es

Atención al cliente: <https://areacliente.aranzadilaley.es/publicaciones>
<https://www.aranzadilaley.es>

Edición: noviembre 2025

Depósito Legal: M-24751-2025

ISBN versión impresa: 979-13-87743-15-4

ISBN versión electrónica: 979-13-87743-16-1

Diseño, Preimpresión e Impresión: ARANZADI LA LEY, S.A.U.
Printed in Spain

© **ARANZADI LA LEY, S.A.U.** 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, ARANZADI LA LEY, S.A.U., 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.

ARANZADI LA LEY 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, ARANZADI LA LEY se exime de las posibles vulneraciones de derechos de propiedad intelectual y que sean imputables a dichos autores.

ARANZADI LA LEY 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. ARANZADI LA LEY 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 **ARANZADI LA LEY, S.A.U.**, 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.

ÍNDICE SISTEMÁTICO

PRÓLOGO. Isaac MERINO JARA	49
 I. PRESENTE Y FUTURO DE LA FISCALIDAD INTERNACIONAL	
FISCALIDAD INTERNACIONAL: EL ESTADO ACTUAL DE LA CUESTIÓN. María Teresa SOLER ROCH	61
INCIDENCIA EN MATERIA TRIBUTARIA DE LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO EUROPEO. Nuria DÍAZ ABAD.....	79
1. LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO EN EL DERECHO EUROPEO.....	81
1.1. Los principios generales del Derecho en el sistema de fuentes de la UE	81
1.2. Los derechos fundamentales consagrados en el Convenio Europeo de Derechos Humanos.....	85
2. LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO VINCULADOS AL ESTADO DE DERECHO	86
2.1. Principio de legalidad	86
2.2. Principio de seguridad jurídica.....	88
2.3. Principio de confianza legítima.....	93
2.4. Prevención del abuso del derecho.....	95
2.5. Principio de igualdad y no discriminación	100
2.6. Acceso a la justicia	102
3. OTROS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO EUROPEO ...	104
3.1. Principio de proporcionalidad.....	104
3.2. Principios de efectividad y equivalencia.....	109

3.3. Principio de buena administración.....	112
4. BIBLIOGRAFÍA	115
SOLUCIÓN A LOS DESAFÍOS DE LA ECONOMÍA DIGITAL: PILARES	
1 Y 2. Elena DE LAS MORENAS FERRÁNDIZ y Juan NOGUERA PEREIRO.....	117
1. ANTECEDENTES.....	119
2. SOLUCIÓN GLOBAL DE DOS PILARES.....	121
2.1. Resultado de los trabajos.....	122
3. PILAR 1	124
3.1. Cantidad A.....	124
3.1.1. Introducción	124
3.1.2. Marco normativo	124
3.1.3. Descripción general.....	125
3.1.4. Ámbito de aplicación	126
3.1.5. Cuantificación de la Cantidad A	126
3.1.6. Eliminación de la doble imposición.....	129
3.1.7. Compatibilidad con los CDI	129
3.1.8. Gestión.....	130
3.1.9. Certeza	130
3.2. Cantidad B	132
3.2.1. Introducción	132
3.2.2. Marco normativo	133
3.2.3. Descripción general.....	134
4. PILAR 2	137
4.1. Impuesto mínimo global	137
4.1.1. Introducción	137
4.1.2. Marco normativo	138
4.1.3. Descripción general.....	139
4.1.4. Ámbito de aplicación	140
4.1.5. Impuesto complementario a pagar.....	140
4.1.6. Formas de exigir el impuesto complementario	142
4.1.7. Gestión.....	148
4.1.8. Posibles controversias	149
4.2. STTR	150

4.2.1.	Introducción	150
4.2.2.	Marco normativo	151
4.2.3.	Descripción general.....	152
5.	BIBLIOGRAFÍA	154
EL FRACASO EN LA ADOPCIÓN DE SOLUCIONES FISCALES COMUNES PARA LA ECONOMÍA DIGITALIZADA: DE LA ACCIÓN 1 DE BEPS 1.0 AL «IMPORTE A» DEL PILAR 1. ¿Y AHORA QUÉ?. José Miguel MARTÍN RODRÍGUEZ		
		159
1.	INTRODUCCIÓN	161
2.	LA ECONOMÍA DIGITAL EN EL PROYECTO BEPS 1.0 Y LAS CONSECUENCIAS DE SU FRACASO (2015-2020)	165
2.1.	La acción 1 del Proyecto BEPS	165
2.2.	Soluciones unilaterales y temporales ni tan unilaterales, ni tan temporales	167
2.2.1.	El replanteamiento del concepto de EP	169
2.2.2.	La aplicación de una retención en la fuente sobre rentas por bienes o servicios de naturaleza digital generadas sin EP	173
2.2.3.	Los Impuestos sobre Servicios Digitales (DST).....	176
3.	BEPS 2.0 (2020-2025). EL FRACASO DEL «IMPORTE A» COMO SOLUCIÓN A LOS RETOS DE LA ECONOMÍA DIGITAL	179
3.1.	El contenido de la propuesta del «Importe A» del Pilar 1: un nuevo derecho de imposición para las jurisdicciones de mercado.....	179
3.2.	La concreción de la propuesta del Importe A: un Convenio Multilateral en un callejón sin salida.....	183
3.3.	El Importe B: un rayo de esperanza	186
4.	¿VUELTA AL UNILATERALISMO FISCAL?	187
4.1.	Los DST, ¿vivitos y coleando?	188
4.2.	La retención en la fuente: la simplicidad que siempre ha estado ahí	191
5.	A MODO DE CONCLUSIÓN: ¿Y AHORA QUÉ?	193
6.	BIBLIOGRAFÍA	195
6.1.	Fuentes doctrinales	195
6.2.	Fuentes documentales.....	199

**LA TRIBUTACIÓN DE LOS SERVICIOS DIGITALES AUTOMATIZADOS
EN EL ART. 12B DEL MCONU.** Domingo Jesús JIMÉNEZ-VALLADOLID DE

L'HOTELLERIE-FALLOIS	203
1. INTRODUCCIÓN	205
2. EL CONTEXTO PARA LA ADOPCIÓN DEL ARTÍCULO 12B EN EL MCONU	207
2.1. El gravamen general de los beneficios empresariales en el MCOCDE y en el MCONU	207
2.2. Propuestas para gravar la economía digital.....	209
2.3. Las previsiones del MCONU relativas al gravamen de los servicios: del gravamen de los servicios técnicos en el art. 12A en el MCONU de 2017 a la propuesta de nuevo art. 12A(A) en 2025 relativo al gravamen de los servicios.....	212
2.3.1. El precedente del gravamen de los cánones en el MCONU.....	212
2.3.2. El art. 12A relativo al gravamen de los servicios técnicos en el MCONU 2017	213
2.3.3. La propuesta de nuevo art. 12AA y el gravamen de los servicios en la propuesta de actualización del MCONU de 2025.....	217
3. LOS ELEMENTOS BÁSICOS DEL ARTÍCULO 12B DEL MCONU	219
3.1. Los servicios digitales automatizados	219
3.1.1. La definición de los servicios digitales automatizados	219
3.1.2. Las reglas de exclusión e incompatibilidades.....	220
3.2. Los elementos de conexión del artículo 12B del MONU...	222
3.2.1. El pagador del servicio digital automatizado y el Estado de la fuente.....	222
3.2.2. El Estado de la residencia y la prestación de servi- cios digitales.....	224
3.3. Las modalidades de imposición en el artículo 12B del MCONU	225
3.3.1. Sistema de retención.....	225
3.3.2. Sistema de imposición sobre beneficios netos.....	226
4. EL IMPACTO ACTUAL DEL ARTÍCULO 12B EN LA RED DE CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN	229

5.	CONCLUSIONES.....	231
6.	BIBLIOGRAFÍA	232
LA FISCALIDAD EN LA UE EN LOS PRÓXIMOS AÑOS. Jorge Alberto FERRERAS GUTIÉRREZ.....		
		235
1.	INTRODUCCIÓN	237
2.	CONTEXTO ACTUAL.....	238
	2.1. Los informes Letta y Draghi	238
	2.1.1. El informe Letta.....	238
	2.1.2. El informe Draghi	240
	2.2. La nueva Comisión Europea	243
3.	INICIATIVAS PRESENTADAS POR LA NUEVA COMISIÓN EUROPEA CON CONTENIDO TRIBUTARIO.....	244
	3.1. El Pacto por una Industria Limpia	244
	3.2. Comunicación de la Comisión sobre la Unión de Ahorros e Inversiones	246
4.	PROPUESTAS RECIENTEMENTE APROBADAS PARA MEJORAR LOS PROCEDIMIENTOS	248
	4.1. El IVA en la era digital (Paquete VIDA).....	248
	4.1.1. Obligaciones de suministro digital de información (DRR).....	248
	4.1.2. Registro Único del IVA (SVR)	249
	4.1.3. Economía de plataformas.....	249
	4.2. Directiva relativa a un ajuste de las retenciones en origen practicadas en exceso más rápido y seguro (<i>FASTER</i>)	250
	4.2.1. Un certificado digital de residencia fiscal común..	251
	4.2.2. Procedimientos acelerados de devolución	251
	4.2.3. Suministro de información estandarizada para los intermediarios financieros.....	252
	4.3. Modificación de la Directiva de Cooperación Administrativa en relación con la declaración informativa del impuesto complementario (DAC9).....	253
5.	PROPUESTAS PRESENTADAS EN EL ANTERIOR CICLO LEGISLATIVO QUE NO HAN SIDO ACORDADAS.....	254

5.1.	Paquete BEFIT	254
5.1.1.	Marco Europeo para la tributación empresarial (BEFIT)	254
5.1.2.	Propuesta de Directiva para un Sistema Tributario de Sede Central para las pymes (HOT)	256
5.1.3.	Directiva sobre Precios de Transferencia	257
5.2.	Directiva para evitar el uso indebido de entidades fantasma (<i>UNSHELL</i>)	258
5.3.	Directiva de tributación de la Energía.....	260
5.4.	Directiva para la reducción del sesgo en favor del endeudamiento (DEBRA)	261
6.	PROPUESTAS DE DIRECTIVA ANUNCIADAS PERO NO PRESENTADAS.....	261
6.1.	Directiva sobre la tributación de las labores del tabaco.....	261
6.2.	Directiva sobre el concepto de planificación fiscal agresiva (<i>SAFE</i>)	262
7.	RETOS PARA EL FUTURO.....	262
7.1.	Proceso de simplificación (<i>decluttering</i>).....	262
7.2.	Reforma global internacional	265
7.3.	Convención Marco de las Naciones Unidas sobre cooperación internacional en cuestiones de tributación	268
7.4.	Tributación de las personas físicas.....	269
7.5.	Recursos propios.....	270
7.6.	Unanimidad.....	271
8.	CONCLUSIONES.....	273
9.	BIBLIOGRAFÍA	273
	ARANCELES: LA NUEVA FRONTERA DE LA FISCALIDAD. Alfonso GARCÍA-MONCÓ MARTÍNEZ	275
1.	INTRODUCCIÓN. EL PAPEL DE LA FISCALIDAD EN EL COMERCIO INTERNACIONAL, EN PARTICULAR LOS ARANCELES	277
2.	LA UNIÓN ADUANERA EUROPEA	281
3.	EL CASO EE.UU.-CHINA: LAS NUEVAS MANIFESTACIONES DE LOS OBSTÁCULOS DE SIEMPRE AL LIBRE COMERCIO, <i>DUMPING</i> EN LA EXPORTACIÓN Y NUEVAS BARRERAS PROTECCIONISTAS A LA IMPORTACIÓN	284
3.1.	El <i>dumping</i> y las cláusulas <i>antidumping</i> . El caso de China. La competencia desleal.....	287

3.2.	Las nuevas barreras proteccionistas. El caso de Estados Unidos. «Las imposturas comerciales»	294
4.	CONCLUSIONES.....	304
5.	BIBLIOGRAFÍA	307

II. FISCALIDAD INTERNACIONAL Y MEDIDAS ANTIELUSORIAS

MEDIDAS ANTIABUSO EN LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y EL DERECHO DE LA UE: IMPACTO EN EL ORDENAMIENTO ESPAÑOL. J. Salvador PASTORIZA VÁZQUEZ		311
1.	INTRODUCCIÓN	313
1.1.	El fenómeno del abuso derecho en la fiscalidad internacional.	313
2.	FUNDAMENTOS Y EVOLUCIÓN DE LAS MEDIDAS ANTIABUSO EN LOS CDI	315
2.1.	Principios generales	316
2.2.	Evolución en el marco del Modelo OCDE y Acción 6 del Plan BEPS.....	316
2.3.	Tipologías de medidas antiabuso en los CDI	317
3.	PRINCIPALES CLÁUSULAS ANTIABUSO EN LOS CDI.....	319
3.1.	Cláusula de «beneficiario efectivo» (<i>beneficial owner</i>)	320
3.2.	Cláusulas de Limitación de Beneficios (LOB)	320
3.3.	Cláusula del <i>Principal Purpose Test</i> (PPT)	321
4.	PRÁCTICAS ABUSIVAS Y PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA...	321
4.1.	<i>Treaty shopping</i> y <i>treaty abuse</i>	322
4.2.	<i>Rule shopping</i>	322
4.3.	Cláusulas antihíbridos	323
4.4.	Efectividad de las cláusulas antiabuso frente a estas prácticas	323
5.	DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA Y LÍMITES A LAS MEDIDAS ANTIABUSO	324
5.1.	Principios fundamentales del derecho de la UE: el abuso del derecho en la jurisprudencia del TJUE	324
5.2.	Cláusulas antiabuso y su compatibilidad con el Derecho de la UE	325

5.3.	Cláusula antiabuso general (GAAR) — Artículo 6 de la Directiva (UE) 2016/1164 «ATAD»	326
5.4.	Otras medidas antiabuso en la normativa europea	326
6.	INTERACCIÓN CON EL DERECHO INTERNO	327
6.1.	Jerarquía normativa: CDI vs. normas nacionales antiabuso	327
6.2.	Incorporación de cláusulas antiabuso en legislación interna	328
6.3.	Coordinación entre medidas internas, CDI y exigencias del Derecho de la UE.....	328
7.	EL IMPACTO DE LA ACCIÓN 15 DE BEPS EN LOS CDIS FIRMADOS POR ESPAÑA.....	329
7.1.	La acción 15 y las cláusulas antiabuso	331
8.	CONCLUSIONES.....	333
9.	BIBLIOGRAFÍA	336
LAS MEDIDAS ANTIABUSO CONTRA LAS SOCIEDADES INSTRUMENTALES O CONDUIT COMPANIES. Iratxe CELAYA		
	ACORDARREMENTERÍA	337
1.	INTRODUCCIÓN	339
2.	ANTECEDENTES	339
3.	CLÁUSULAS CONVENCIONALES PREVIAS AL MCOCDE 2017	342
3.1.	Cláusula de transparencia	342
3.2.	Cláusula de sujeción	343
3.3.	Cláusula de tránsito o <i>channel approach</i>	344
3.4.	Cláusula de exclusión	344
4.	SOBRE EL CONCEPTO DE «BENEFICIARIO EFECTIVO»	345
5.	MEDIDAS POST-BEPS CONTRA LAS SOCIEDADES INSTRUMENTALES	349
5.1.	Cláusula de Limitación de Beneficios (LoB)	352
5.2.	Cláusula de propósito principal (PPT).....	355
6.	CLÁUSULAS ANTIABUSO EN LA UNIÓN EUROPEA. IMPACTO DE LA ACCIÓN 6 BEPS EN EL ÁMBITO COMUNITARIO Y NACIONAL	358
6.1.	Las Directivas Europeas en imposición directa	358
6.2.	La cláusula antiabuso general de la UE: Directiva ATAD ...	360
6.3.	Evolución de la jurisprudencia del TJUE en materia de cláusulas antiabuso	365

6.4.	La cláusula antiabuso española	368
7.	PILAR 2: IMPOSICIÓN MÍNIMA GLOBAL	370
8.	LA PROPUESTA DE DIRECTIVA UNSHELL Y LA REVISIÓN DE LA DIRECTIVA DAC 6	371
9.	CONCLUSIONES.....	374
10.	BIBLIOGRAFÍA	376
EL BENEFICIARIO EFECTIVO EN EL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL.		
	Luis Manuel VIÑUALES SANABRIA.....	381
1.	INTRODUCCIÓN Y PLANTEAMIENTO DE LA CUESTIÓN	383
2.	PRINCIPALES MENCIONES AL BENEFICIARIO EFECTIVO EN EL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO	386
2.1.	La legislación doméstica	386
2.2.	Las Directivas de la UE.....	388
2.3.	El Modelo de Convenio de la OCDE	390
2.3.1.	El articulado del MC de la OCDE	390
2.3.2.	Los Comentarios al Modelo de Convenio.....	391
2.3.3.	Inteligencia Artificial y un caso ilustrativo	393
3.	COMENTARIOS SOBRE PRONUNCIAMIENTOS JUDICIALES Y ADMINISTRATIVOS SOBRE BENEFICIARIO EFECTIVO	396
3.1.	STS de 23 de septiembre de 2020	397
3.2.	Sentencias del TJUE sobre los «casos daneses» de 26 de febrero de 2019	399
3.2.1.	La redacción imprecisa de las cláusulas antiabuso	400
3.2.2.	La sentencia sobre dividendos de los casos daneses	401
3.2.3.	La sentencia sobre intereses de los casos daneses	403
3.3.	Resolución del TEAC de 8 de octubre de 2019 sobre intereses.....	403
3.4.	SSTS de 8, 21 y 22 de junio de 2023, sobre los casos Global Noray, Qatar Holdings y Lux European Holdings.....	404
3.5.	Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 20 de marzo de 2024	405
3.6.	Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos de 31 de julio de 2024 (V1827-24)	406
3.7.	Resolución del TEAC de 28 de abril de 2025.....	407
4.	CONCLUSIONES.....	408

III. FISCALIDAD INTERNACIONAL DE LAS SOCIEDADES Y DEMÁS ENTIDADES JURÍDICAS

DETERMINACIÓN DEL DOMICILIO FISCAL DE ENTIDADES MULTINACIONALES Y RESOLUCIÓN DE CONFLICTOS DE RESIDENCIA. NUEVOS CRITERIOS DE CONEXIÓN PARA LA FISCALIDAD GLOBAL. Ramón VILARROIG MOYA	411
1. INTRODUCCIÓN	413
2. DOMICILIO FISCAL	416
3. CRITERIOS DE SUJECCIÓN LOCALES	418
3.1. Introducción	418
3.2. Ley Impuesto sobre Sociedades (LIS)	418
3.3. Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.....	420
4. EL DOMICILIO FISCAL EN LAS NORMAS INTERNACIONALES.	420
4.1. El domicilio fiscal en el Modelo de Convenio de la OCDE	420
4.2. El domicilio fiscal en el Convenio Multilateral (acción 15 BEPS)	426
4.3. El domicilio fiscal en los Convenios de Doble Imposición.	429
4.4. El domicilio fiscal en BEPS	436
4.4.1. Introducción	436
4.4.2. Acción 1 BEPS. Presencia digital significativa	439
4.4.3. Acción 6 BEPS. Treaty Shopping (LBO-PPT)	445
4.4.4. Acciones 8-9-10 BEPS. Precios de transferencia. Creación de valor	446
4.5. El domicilio fiscal en Pilar II.....	449
4.5.1. Introducción al Impuesto Complementario (Pilar II)	449
4.5.2. Criterios de localización en Pilar II	451
4.5.3. Nuevos criterios derivados de Pilar II	453
4.6. Acción 14 BEPS. Procedimientos amistosos	456
5. CONCLUSIONES.....	461
6. BIBLIOGRAFÍA	464
7. DOCUMENTACIÓN OCDE	467
APROXIMACIÓN AL IMPUESTO COMPLEMENTARIO ESTABLECIDO EN LA LEY 7/2024, DE 20 DE DICIEMBRE, PARA GARANTIZAR UN NIVEL MÍNIMO GLOBAL DE IMPOSICIÓN PARA LOS GRUPOS MULTINACIONALES Y LOS GRUPOS NACIONALES DE GRAN MAGNITUD. V. Alberto GARCÍA MORENO	469

1.	INTRODUCCIÓN. ANTECEDENTES Y PROCESO NORMATIVO DEL PILAR DOS.....	471
1.1.	Antecedentes del Pilar Dos. BEPS y Problemas de la Acción 1 sobre la tributación de la Economía Digital	473
1.2.	Finalidad del Pilar Dos y el fin de la competencia fiscal a la baja. El cambio de la configuración de los incentivos fiscales	477
1.3.	Impuesto complementario y reglas GloBE	479
1.4.	La trasposición de la Directiva 2022/2523 por la Ley 7/2024	484
2.	EL IMPUESTO COMPLEMENTARIO EN LA LEY 7/2024. PRINCIPALES CARACTERÍSTICAS.....	488
2.1.	Ámbito subjetivo: entidades sujetas al Impuesto Complementario	489
2.1.1.	Ser entidad constitutiva de un determinado grupo multinacional o nacional de gran magnitud.....	489
2.1.2.	Radicada en territorio español	491
2.1.3.	Ser entidad constitutiva contribuyente o sustituto..	492
2.2.	Base imponible y tipo efectivo de gravamen de la jurisdicción	494
2.2.1.	Ganancias o pérdidas admisibles agregadas: el resultado contable de una entidad constitutiva ajustado de conformidad con las normas establecidas en la ley.....	495
2.2.2.	Exclusión de la sustancia económica de la base imponible de la jurisdicción	499
2.2.3.	Tipo efectivo de gravamen de la jurisdicción y tipo de gravamen del Impuesto complementario.....	502
3.	LAS REGLAS DE ATRIBUCIÓN DEL IMPUESTO COMPLEMENTARIO EN LA LIC.....	505
3.1.	Impuesto complementario nacional (ICN)	506
3.1.1.	Contribuyentes. Base imponible y cuota	508
3.1.2.	Derecho transitorio. Régimen de minimis	510
3.2.	El Impuesto complementario primario.....	512

3.2.1.	Su conexión con la regla de inclusión de rentas —IIR—	512
3.2.2.	Impuesto complementario primario cero	515
3.3.	El Impuesto complementario secundario.....	516
3.3.1.	La regla de la inclusión de beneficios insuficientemente gravados.....	516
3.2.2.	Eficacia temporal de la aplicación del impuesto complementario secundario	519
3.4.	Cuestiones subjetivas comunes a las modalidades de impuesto complementario.....	520
4.	DEBERES FORMALES Y GESTIÓN TRIBUTARIA	523
5.	PERSPECTIVAS DE APLICACIÓN DEL IMPUESTO COMPLEMENTARIO	527
6.	BIBLIOGRAFÍA	530
ANÁLISIS DE LA TRIBUTACIÓN MÍNIMA INTERNACIONAL (PILAR II) Y SU EFECTO EN LAS CUENTAS ANUALES DEL GRUPO Y SUS ENTIDADES. Enrique ORTEGA CARBALLO y Rocío ARIAS PLAZA		535
1.	INTRODUCCIÓN	537
2.	PILAR II Y REGLAS GLOBE.....	539
3.	ESQUEMA BÁSICO DEL IMPUESTO COMPLEMENTARIO EN LA LEY 7/2024	539
4.	EL GRUPO COMO ELEMENTO CONFIGURADOR DEL IMPUESTO COMPLEMENTARIO.....	540
5.	NATURALEZA, OBJETO, HECHO IMPONIBLE, PERÍODO IMPOSITIVO Y ÁMBITO TERRITORIAL DE APLICACIÓN	542
6.	SUJETO PASIVO.....	544
7.	ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS.....	544
8.	CONTRIBUYENTE	545
9.	SUSTITUTO DEL CONTRIBUYENTE.....	546
10.	DETERMINACIÓN DEL TIPO EFECTIVO Y SU IMPORTANCIA COMO PARÁMETRO DE CONTRIBUCIÓN FISCAL	548
11.	IDENTIFICACIÓN DE LA GANANCIA O PÉRDIDA ADMISIBLE Y LA BASE IMPONIBLE	551
12.	REPARTO DE LA BASE IMPONIBLE ENTRE LAS ENTIDADES CONSTITUTIVAS	553
13.	EXCLUSIÓN <i>DE MINIMIS</i>	554
14.	CUOTA DEL IMPUESTO COMPLEMENTARIO	555

15.	EL GASTO POR IMPUESTO COMPLEMENTARIO EN LAS CUENTAS ANUALES.....	556
PILAR UNO: LA TENSIÓN ENTRE EL PRINCIPIO DE COMPETENCIA Y EL PRINCIPIO DE MERCADO. Javier GONZÁLEZ CARCEDO		
1.	INTRODUCCIÓN	571
2.	ANTECEDENTES Y RAZONES DEL PROCESO	572
2.1.	Antecedentes económicos.....	572
2.1.1.	Transformación de la economía global	572
2.1.2.	Casos mediáticos, presiones políticas	573
2.2.	Antecedentes normativos	574
2.2.1.	«Informe sobre el impacto del comercio electrónico en la fiscalidad española [libro blanco]», elaborado por la Comisión para el estudio del impacto del comercio electrónico en la economía española y publicado por la Secretaría de Estado de Hacienda en el año 2000.....	574
2.2.2.	E-commerce: Transfer pricing and business solutions, BPTAG (2005)	575
2.2.3.	BEPS.....	577
2.2.4.	Impuestos digitales	580
3.	EL PILAR UNO: CONTENIDO Y DIFERENCIAS CON EL SISTEMA ACTUAL	582
3.1.	Papeles OCDE.....	582
3.2.	Contenido Pilar Uno	583
3.3.	Cantidad A.....	583
3.3.1.	Perímetro de aplicación	584
3.3.2.	Determinación del derecho de gravamen de cada jurisdicción.....	585
3.3.3.	Mecanismos para Evitar la Doble Imposición	588
3.3.4.	Certidumbre fiscal	589
3.4.	Cantidad B: Estandarización de la remuneración de actividades de <i>marketing</i> y distribución	590
3.4.1.	Perímetro de aplicación	590
3.4.2.	Cálculo de la cantidad.....	592
3.4.3.	Mecanismos de verificación y ajuste.....	594

4.	IMPLEMENTACIÓN PREVISTA DE LAS NORMAS	595
4.1.	Cantidad A: Convención multilateral y Derecho doméstico.	595
4.2.	Amount B: Incorporación a las Directrices precios de transferencia.....	597
5.	ESTADO ACTUAL DEL PROCESO NORMATIVO	598
6.	PERSPECTIVAS DE FUTURO Y CONCLUSIONES	602
LOS PRINCIPIOS OCDE SOBRE EL RECONOCIMIENTO DE LAS OPERACIONES INTRAGRUPPO EN EL MARCO POS-BEPS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA Y SU APLICACIÓN EN ESPAÑA. José Manuel CALDERÓN CARRERO		605
1.	INTRODUCCIÓN	607
2.	EVOLUCIÓN Y ESTADO ACTUAL DE LOS PRINCIPIOS SOBRE EL RECONOCIMIENTO O ACEPTACIÓN DE OPERACIONES INTRAGRUPPO EN LAS DIRECTRICES OCDE POS-BEPS SOBRE PRECIOS DE TRANSFERENCIA (2017-2022)	609
2.1.	Ideas previas sobre la funcionalidad y naturaleza de la denominada excepción de no reconocimiento de las operaciones intragrupo en las Directrices OCDE de Precios de Transferencia.....	609
2.2.	El marco pos-BEPS en materia de precios de transferencia y la guía sobre la «excepción de no reconocimiento de operaciones intragrupo» adecuadamente delineadas.....	612
2.3.	Reflexiones finales sobre los cambios derivados del Proyecto BEPS en relación con la excepción de no reconocimiento de las operaciones intragrupo carentes de racionalidad comercial	623
3.	LA «RECARACTERIZACIÓN» DE LAS OPERACIONES ENTRE ENTIDADES VINCULADAS EN LA LEY 27/2014.....	627
4.	UN APUNTE SOBRE LA JURISPRUDENCIA DE LOS TRIBUNALES ESPAÑOLES SOBRE LA EXCEPCIÓN DE NO RECONOCIMIENTO DE LAS OPERACIONES INTRAGRUPPO	631
5.	JURISPRUDENCIA REFERENCIADA	642
5.1.	Tribunal de Justicia de la UE.....	642
5.2.	Tribunal Supremo.....	642
5.3.	Audiencia Nacional	642
6.	BIBLIOGRAFÍA	642

LA DETRACCIÓN DE LOS GASTOS DE GESTIÓN DE LA PARTICIPACIÓN EN LA NEUTRALIZACIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN ECONÓMICA EN EL ECOSISTEMA FISCAL DE LA OCDE. Jordi DE JUAN CASADEVALL.....

645

1. PLANTEAMIENTO 647
2. LA DEPURACIÓN TÉCNICA DE LOS STEWARDSHIP EXPENSES: EL ART 4.3 DE LA DIRECTIVA MATRIZ-FILIAL Y LAS GUIDELINES DE LA OCDE 649
3. LA NEUTRALIZACIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN ECONÓMICA EN EL VIGENTE MCOCDE 653
4. LA SOLUCIÓN ADOPTADA EN LA RED ESPAÑOLA DE CDIS .. 660
5. LA CONTRAVENCIÓN DEL CDI APLICABLE POR LOS GASTOS DE LA PARTICIPACIÓN DE LOS ARTS. 21.10 Y 32.4 LIS..... 671
6. BIBLIOGRAFÍA 675

MÉTODOS DE VALORACIÓN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA.

David VILCHES DE SANTOS 677

1. INTRODUCCIÓN 679
2. MARCO NORMATIVO 681
3. CONTEXTUALIZACIÓN DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA 682
 - 3.1. Valor interpretativo de la norma nacional..... 682
 - 3.2. Supuestos de vinculación..... 682
 - 3.3. Estandarización de la valoración de mercado 684
4. ANÁLISIS DE COMPARABILIDAD..... 684
 - 4.1. Factores de comparabilidad 686
 - 4.2. Otros aspectos relevantes del análisis de comparabilidad.. 688
5. MÉTODOS PARA LA DETERMINACIÓN DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA..... 690
 - 5.1. Breve descripción de los métodos de valoración 691
 - 5.2. Selección del método..... 692
 - 5.3. Métodos tradicionales 694
 - 5.3.1. Método del precio libre comparable (Comparable Uncontrolled Price Method) 694
 - 5.3.2. Método del precio de reventa (Resale Price Method)..... 696
 - 5.3.3. Método del coste incrementado (Cost Plus Method)..... 698

5.4.	Métodos del resultado de las operaciones	701
5.4.1.	Método de la distribución del resultado (Transactional Profit Split Method)	702
5.4.2.	Método del margen neto operacional (Transactional Net Margin Method)	706
6.	AJUSTES DERIVADOS DE LA CORRECCIÓN DE VALOR.....	709
7.	OBLIGACIONES DE DOCUMENTACIÓN Y RÉGIMEN SANCIONADOR	710
8.	MECANISMOS DE RESOLUCIÓN DE CONFLICTOS EN MATERIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA: ACUERDOS PREVIOS DE VALORACIÓN Y PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS.....	716
8.1.	Acuerdos previos de valoración	716
8.2.	Procedimientos amistosos	717
METODOLOGÍA DE VALORACIÓN DE ENTIDADES CON UNA FUNCIONALIDAD RUTINARIA. Inmaculada MUT AGUILAR		719
1.	INTRODUCCIÓN	721
2.	LA DEFINICIÓN PRECISA DE LA OPERACIÓN VINCULADA EN ENTIDADES CON FUNCIONES RUTINARIAS	722
2.1.	Marco de análisis para la caracterización de las partes de la operación.....	723
2.2.	La definición precisa de la operación vinculada en entidades que realizan actividades rutinarias	724
2.2.1.	Actividades rutinarias de distribución o comercialización	725
2.2.2.	Fabricantes por contrato o de riesgo limitado.....	730
3.	METODOLOGÍA DE VALORACIÓN DE ENTIDADES CON FUNCIONES RUTINARIAS.....	732
3.1.	El método de valoración más apropiado: métodos unilaterales	732
3.2.	El concepto de parte objeto de análisis en los métodos unilaterales	734
3.3.	Margen bruto vs margen neto.....	735
3.3.1.	Los métodos del precio de reventa y del coste incrementado aplicados a entidades con funciones rutinarias	735

3.3.2. El método del margen neto operacional aplicado a entidades con funciones rutinarias.....	738
3.4. La comparabilidad y el rango de plena competencia.....	742
4. BIBLIOGRAFÍA	743
EL ANÁLISIS DE COMPARABILIDAD. Mar BARRENO ASENSIO	745
1. INTRODUCCIÓN	747
1.1. El principio de plena competencia, su origen histórico y su reflejo en la normativa española.....	747
1.2. El análisis de comparabilidad.....	749
2. ANÁLISIS DEL CONJUNTO DE LAS CIRCUNSTANCIAS DEL CONTRIBUYENTE	751
3. DELINEACIÓN DE LA TRANSACCIÓN VINCULADA Y ANÁLISIS FUNCIONAL.....	752
4. SELECCIÓN DE LA PARTE OBJETO DE ANÁLISIS Y DEL INDICADOR DE BENEFICIO	755
5. SELECCIÓN DE COMPARABLES.....	756
5.1. Operaciones no vinculadas comparables	756
5.2. Métodos de selección de comparables potenciales	757
5.3. Marco temporal del análisis de comparabilidad	758
5.4. Selección de comparables mediante el método deductivo	759
5.4.1. Análisis cuantitativo.....	760
5.4.2. Análisis cualitativo.....	763
5.5. Ajustes de comparabilidad	766
5.6. El rango de plena competencia y la selección del punto del rango	767
6. EFECTOS DE LA PANDEMIA DE COVID-19 EN EL ANÁLISIS DE COMPARABILIDAD	768
7. BIBLIOGRAFÍA	770
LOS ACUERDOS PREVIOS DE VALORACIÓN (APAS). UN INSTRUMENTO AL SERVICIO DE LA SEGURIDAD JURÍDICA. Felipe RUBIO CUADRADO.....	773
1. INTRODUCCIÓN	775
2. DEFINICIÓN DE APA.....	776
3. TIPOS DE APA	777
4. LEGISLACIÓN ESPAÑOLA REGULADORA DE LAS APAS.....	777
5. REGULACIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE APAS EN ESPAÑA....	778

5.1. Actuaciones previas	779
5.2. Solicitud Formal o inicio del procedimiento.....	779
5.2.1. Confidencialidad de la documentación	780
5.2.2. Idioma de la documentación	781
5.3. Tramitación del procedimiento.....	782
5.4. Terminación	783
5.5. Ámbito temporal	784
6. APAS BILATERALES	785
7. EFECTOS DEL APA Y COMPROBACIÓN POR LA ADMINISTRACIÓN	786
8. INTERACCIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE APAS Y EL PROCEDIMIENTO INSPECTOR.....	787
9. PRÓRROGA DEL APA.....	789
10. MODIFICACIÓN DEL APA.....	790
11. EL MANUAL DE APAS BILATERALES DE LA OCDE.....	792
12. COBRO DE UNA TARIFA POR ENTRAR EN EL PROCEDIMIENTO DE APAS.....	794
13. TRANSPARENCIA Y APAS	795
13.1. El intercambio de información en el ámbito de la Unión Europea.....	795
13.2. El intercambio de información	796
14. BIBLIOGRAFÍA	797
LA TRIBUTACIÓN EN ESPAÑA DE LAS INSTITUCIONES DE INVERSIÓN COLECTIVA EXTRANJERAS A LA LUZ DEL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA. Alejandro ZUBIMENDI CAVIA	799
1. INTRODUCCIÓN: DEFINICIÓN DE LAS INSTITUCIONES DE INVERSIÓN COLECTIVA Y SU ASIMÉTRICA REGULACIÓN	801
2. LA LIBRE CIRCULACIÓN DE CAPITALES Y LA EXTENSIÓN DE LOS RÉGIMENES DE NEUTRALIDAD FISCAL A LAS INSTITUCIONES DE INVERSIÓN COLECTIVA EXTRANJERAS QUE OBTIENEN RENTAS DE FUENTE ESPAÑOLA.....	803
2.1. Introducción	803
2.2. La comparabilidad de las instituciones de inversión colectiva: hacia un reconocimiento mutuo	805
2.3. Los regímenes de neutralidad sin diferimiento: la coherencia como justificación	811

3.	LA (DES)LOCALIZACIÓN DE LAS INSTITUCIONES DE INVERSIÓN COLECTIVA.....	817
3.1.	Introducción	817
3.2.	El necesario punto de partida: la residencia fiscal de las instituciones de inversión colectiva	818
3.3.	Análisis sobre la aplicabilidad de los regímenes de transparencia fiscal internacional y de atribución de rentas.....	822
3.4.	El Impuesto Mínimo Global y su aplicación a las instituciones de inversión colectiva	827
4.	REFLEXIONES FINALES	830
5.	BIBLIOGRAFÍA	831
	LA FISCALIDAD DE LAS OPERACIONES INTERNACIONALES DE REESTRUCTURACIÓN Y SU COMPATIBILIDAD CON EL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA. Rafael CALVO SALINERO y Fernando BRIOSE DE LA RICA	833
1.	INTRODUCCIÓN	835
2.	ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL RÉGIMEN FISCAL DE NEUTRALIDAD EN OPERACIONES DE REESTRUCTURACIÓN: EXTENSIÓN Y LÍMITES	837
2.1.	Ámbito subjetivo: entidades incluidas y exclusiones en la aplicación del régimen.....	838
2.2.	Ámbito objetivo: operaciones comprendidas y extensión del régimen a supuestos no previstos en la Directiva 2009/133/CE	842
3.	ANÁLISIS DE LOS REQUISITOS NECESARIOS PARA LA APLICACIÓN DE LA REGLA DE DIFERIMIENTO	845
3.1.	Sobre el requisito del mantenimiento del valor fiscal de los activos.....	846
3.2.	Sobre el requisito de la vinculación de los activos a un EP	849
3.2.1.	Sobre la necesaria actualización del requisito de la vinculación a un EP de los activos transmitidos	854
3.2.2.	Sobre el principio de territorialidad y los exit taxes en la jurisprudencia del TJUE.....	856
3.2.3.	Sobre la tributación inmediata de las plusvalías latentes y su compatibilidad con la libertad de establecimiento	860

3.2.4.	Sobre la compatibilidad con la libertad de establecimiento del régimen fiscal especial español para fusiones, escisiones y aportaciones no dinerarias (artículos 77 y 87 de la LIS).....	860
3.3.	Sobre los requisitos para aplicar el régimen especial a las operaciones los canjes de valores.....	865
3.4.	Sobre la compatibilidad con el derecho de la Unión del régimen fiscal español de canjes de valores (artículo 80 de la LIS).....	866
4.	SOBRE EL CASO ESPECIAL DE TRANSMISIONES DE EP REALIZADAS EN EL CONTEXTO DE OPERACIONES DE REESTRUCTURACIÓN TRANSFRONTERIZAS.....	871
5.	TRASLADOS DE DOMICILIO SOCIAL Y DE RESIDENCIA FISCAL: IMPUESTOS DE SALIDA (EXIT TAXES) TRAS LA REALIZACIÓN DE OPERACIONES DE REESTRUCTURACIÓN	875
5.1.	Traslado de residencia fiscal de los socios personas físicas tras la realización de una operación de reestructuración ...	876
5.2.	Traslado de residencia fiscal de los socios personas jurídicas tras la realización de una operación de reestructuración	880
6.	CONCLUSIONES Y DESAFÍOS FUTUROS: UNA REFORMA IMPRESCINDIBLE.....	881
7.	BIBLIOGRAFÍA	884
	EL RÉGIMEN ESPECIAL DE LAS ENTIDADES EN RÉGIMEN DE ATRIBUCIÓN DE RENTAS. CUESTIONES PRÁCTICAS EN EL ÁMBITO INTERNACIONAL. Álvaro DE LA CUEVA GONZÁLEZ-COTERA y Adrián ARROYO ATAZ	887
1.	BREVES COMENTARIOS SOBRE LA EVOLUCIÓN HISTÓRICA DEL RÉGIMEN FISCAL DE LAS ENTIDADES EN ATRIBUCIÓN DE RENTAS	889
2.	PROBLEMAS PRÁCTICOS DE LA REGULACIÓN PROPIA DE LAS EAR.....	890
2.1.	El ámbito subjetivo del régimen EAR	890
2.2.	La delimitación del ámbito objetivo de las EAR.....	894
2.3.	La determinación de la renta atribuible	898
3.	EL RÉGIMEN DE ATRIBUCIÓN DE RENTAS EN EL CONTEXTO INTERNACIONAL: EL TRLIRNR Y LOS CDI.....	902
3.1.	El régimen de atribución de rentas en el TRLIRNR.....	903

3.1.1.	Consideraciones previas: contribuyente, hecho imponible y mecánica del régimen de atribución de rentas.....	903
3.1.2.	Relación entre el régimen de atribución de rentas y las exenciones del TRLIRNR.....	904
3.2.	El régimen de atribución de rentas y su relación con los CDI.....	908
3.2.1.	Consideraciones previas: la postura de la OCDE...	908
3.2.2.	EAR constituidas en España	911
3.2.3.	EAR constituidas en el extranjero.....	918
4.	CONCLUSIONES.....	923
5.	BIBLIOGRAFÍA	924

IV. FISCALIDAD INTERNACIONAL DE LAS PERSONAS FÍSICAS

LA RESIDENCIA FISCAL DE PERSONAS FÍSICAS. Ángel BAENA AGUILAR y Pilar BORJA MORÀ		927
1.	INTRODUCCIÓN: DEFINICIÓN LEGAL LONGEVA, DOCTRINA Y JURISPRUDENCIA ABUNDANTES, CUESTIONES INTERPRETATIVAS RESUELTAS Y PENDIENTES.....	929
1.1.	Cambios normativos propuestos (<i>de lege ferenda</i>)	930
1.2.	Criterios interpretativos (judiciales y administrativos) asentados	931
1.3.	Cuestiones interpretativas pendientes	933
2.	LA CONFIGURACIÓN LEGAL: DOS CRITERIOS AUTÓNOMOS DETERMINANTES POR SÍ SOLOS DE LA RESIDENCIA, MÁS UNA NORMA FACILITADORA DE LA PRUEBA A LA ADMINISTRACIÓN (PRESUNCIÓN IURIS TANTUM).....	939
2.1.	El criterio de la permanencia física.....	939
2.1.1.	Los días de presencia «certificados»	941
2.1.2.	Los días de presencia «presuntos»	941
2.1.3.	Las ausencias esporádicas.....	942
2.1.4.	La no consideración de la intencionalidad de la ausencia ni de la estancia. Dos casos señeros.....	943
2.2.	El centro de intereses económicos.....	944

2.2.1.	El desarrollo jurisprudencial de una norma deliberadamente ambigua. La «postura ecléctica».....	945
2.2.2.	¿España contra el mundo, o «country by country»?	947
2.3.	Norma de naturaleza probatoria en favor de la Administración: presunción <i>iuris tantum</i> de residencia fiscal por residencia del núcleo familiar	948
3.	LOS ELEMENTOS TEMPORALES EN LA DEFINICIÓN DE RESIDENCIA FISCAL EN ESPAÑA Y SUS CONSECUENCIAS. CAMBIOS DE RESIDENCIA Y EXIT TAX. RESIDENCIA FISCAL EXTENDIDA	949
3.1.	La anualidad del período impositivo	949
3.2.	La inconcreción temporal de los criterios definidores de la residencia fiscal	950
3.3.	Los cambios de residencia. Su regulación y efectos (imputación de rentas pendientes e impuesto de salida o <i>exit tax</i>).....	950
3.4.	La residencia fiscal «extendida» («cuarentena» o prórroga quinquenal de la residencia)	953
4.	CONFLICTOS DE DOBLE RESIDENCIA. CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y SUS «REGLAS DE DESEMPEÑO». INTERPRETACIÓN DE LA OCDE.....	955
4.1.	La vivienda permanente a disposición de la persona física	957
4.2.	El centro de intereses vitales.....	959
4.3.	El lugar donde se vive habitualmente (« <i>habitual abode</i> ») ..	960
4.4.	La nacionalidad	962
4.5.	El mutuo acuerdo.....	962
5.	LA PRUEBA DE LA RESIDENCIA	962
5.1.	El principio de libertad de prueba	963
5.2.	El certificado de residencia fiscal como prueba de la residencia. Certificados «simples» y «cualificados»	964
5.3.	El uso de tecnologías de la información para la obtención de pruebas e indicios de residencia.....	965
6.	BIBLIOGRAFÍA	966
	CUESTIONES CONFLICTIVAS SOBRE RESIDENCIA FISCAL EN LA TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL DE DEPORTISTAS. José Ángel GÓMEZ REQUENA	969

1.	INTRODUCCIÓN	971
2.	TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL DE LAS RENTAS DE DEPORTISTAS: CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN E IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES	972
2.1.	Tributación de las rentas de deportistas en los Convenios de Doble Imposición.....	972
2.1.1.	Regla de reparto de la potestad tributaria.....	972
2.1.2.	Concepto de deportista en el ámbito de los Convenios de Doble Imposición.....	974
2.1.3.	Rentas atribuibles a los deportistas a la luz del art. 17 MCOCDE	977
2.1.4.	La cláusula del art. 17.2 MCOCDE: interposición de sociedades en la obtención de rentas por parte de deportistas	978
2.2.	Tributación de las rentas de deportistas en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes	982
3.	CUESTIONES PROBLEMÁTICAS EN LA RESIDENCIA FISCAL DE LOS DEPORTISTAS A LA LUZ DE LA NORMATIVA DOMÉSTICA E INTERNACIONAL	984
3.1.	La residencia fiscal de los deportistas: ámbito doméstico e internacional.....	984
3.2.	Ausencias esporádicas y residencia fiscal de deportistas en España	988
3.3.	Escenarios conflictivos sobre deportistas y la aplicación del criterio de la permanencia y el centro de intereses económicos en España	991
4.	CONCLUSIONES.....	995
5.	BIBLIOGRAFÍA	997
	LOS NÓMADAS DIGITALES: INSUFICIENCIA E INSTRUMENTOS FISCALES INTERNACIONALES PARA SUPERAR LOS DESAFÍOS DE SU TRIBUTACIÓN. Carolina BLASCO DELGADO	999
1.	EL FENÓMENO DEL NOMADISMO DIGITAL: REPERCUSIÓN Y DESAFÍOS FISCALES	1001
1.1.	Economía digital y agotamiento del paradigma fiscal clásico	1001
1.2.	Desafíos jurídico-tributarios generados por la movilidad digital extrema	1003

1.3.	Hacia un marco normativo eficiente del nomadismo digital: hoja de ruta.....	1006
2.	EL NOMADISMO DIGITAL: CONCEPTO Y TIPOLOGÍA DE NÓMADAS DIGITALES CON TRASCENDENCIA FISCAL	1008
2.1.	Evolución y definición del nomadismo digital	1008
2.1.1.	De la movilidad laboral a la expansión del nomadismo digital.....	1008
2.1.2.	Definición del nómada digital y elementos configuradores de su concepto.....	1011
2.1.3.	Figuras laborales móviles con elementos comunes con el nomadismo digital	1017
2.1.4.	El reconocimiento del nomadismo digital en la legislación vigente y la insuficiencia regulatoria de su figura.....	1019
2.1.5.	Una propuesta de definición jurídico-tributaria de nómada digital.....	1023
2.2.	Tipología de nómadas digitales por la naturaleza de su actividad económica: del trabajador remoto al inversor de patrimonio digital.....	1024
2.2.1.	Trabajadores por cuenta ajena remotos.....	1024
2.2.2.	Trabajadores autónomos y profesionales independientes.....	1026
2.2.3.	Empresarios digitales y emprendedores.....	1027
2.2.4.	Inversores y gestores de patrimonio digital.....	1029
3.	INSTRUMENTOS FISCALES DE DERECHO INTERNACIONAL PARA LA REGULACIÓN DEL NOMADISMO DIGITAL	1031
3.1.	Convenios de doble imposición (CDI).....	1031
3.1.1.	Modelo OCDE: estructura y principios fundamentales.....	1031
3.1.2.	La residencia fiscal como piedra angular del sistema de CDI	1033
3.1.3.	Traslados de residencia fiscal en la Unión Europea: límites fiscales y libertades comunitarias.....	1043
3.1.4.	La tributación de las rentas en los CDI.....	1044
3.1.5.	La eliminación de doble imposición internacional	1049
3.2.	Directivas europeas y derecho comunitario.....	1051

3.2.1.	Cooperación administrativa y fiscalidad digital: evolución de la Directiva 2011/16/UE y su impacto en la movilidad fiscal.....	1051
3.2.2.	La Directiva 2014/107/UE y el estándar CRS: transparencia financiera y retos de residencia fiscal en la economía digital	1054
3.2.3.	Plataformas digitales y criptoactivos: nuevas obligaciones de transparencia fiscal en el marco de DAC7 y DAC8	1055
3.2.4.	La jurisprudencia del TJUE como límite estructural y garantía de movilidad fiscal en la era digital	1058
3.3.	<i>Soft law</i> internacional y fiscalidad digital: aportaciones interpretativas y estándares emergentes	1061
3.3.1.	El <i>soft law</i> en la fiscalidad internacional: autoridad interpretativa y evolución funcional.....	1061
3.3.2.	Interpretación evolutiva de los Comentarios al MCOCD E en la fiscalidad internacional	1063
3.3.3.	El proyecto BEPS: implicaciones más allá del ámbito societario.....	1065
3.3.4.	Trazabilidad fiscal global y estándares internacionales de transparencia: control transfronterizo en la economía digital	1068
4.	HACIA UN NUEVO MARCO REGULATORIO PARA EL NOMADISMO DIGITAL	1069
4.1.	Fundamentos para una reforma global: superación de las medidas unilaterales y necesidad de acción multilateral ...	1069
4.2.	Propuestas de reforma en el marco de los convenios de doble imposición	1072
4.2.1.	Revisión de las cláusulas de residencia fiscal contenidas en el artículo 4 del Modelo de Convenio de la OCDE	1072
4.2.2.	La relevancia del valor generado digitalmente y reforma funcional del Modelo de MCOCD E: beneficios empresariales y rendimientos del trabajo en la economía digital.....	1077
4.2.3.	Refuerzo de la integridad fiscal mediante cláusulas antiabuso en los convenios.....	1080

4.2.4.	Propuesta de tributación compartida en convenios internacionales: adaptación del Pilar Uno a personas físicas	1083
5.	INSUFICIENCIA DE LA LEGISLACIÓN ESPAÑOLA ANTE EL NOMADISMO DIGITAL: ANÁLISIS NORMATIVO, VACÍO REGULATORIO Y PROPUESTAS DE REFORMA INTERNA.....	1086
5.1.	La ley 28/2022: una solución parcial para un fenómeno complejo.....	1086
5.1.1.	Ámbito de aplicación y naturaleza migratoria.....	1086
5.1.2.	El régimen fiscal especial de impatriados.....	1086
5.1.3.	Limitaciones estructurales	1087
5.2.	La insuficiencia de los criterios de residencia fiscal del artículo 9 LIRPF.....	1087
5.2.1.	Delimitación conceptual	1087
5.2.2.	Inadecuación del artículo 9 de la LIRPF.....	1087
5.3.	Problemas de aplicación del derecho tributario general: aplicación del régimen de no residentes	1088
5.4.	Implicaciones sistémicas del vacío regulatorio	1089
6.	PROPUESTA DE REFORMA NORMATIVA INTERNA: HACIA UN MARCO FISCAL FUNCIONAL PARA EL NOMADISMO DIGITAL	1091
6.1.	Reconocimiento jurídico del nómada digital.....	1091
6.2.	Reforma del artículo 9 de la LIRPF: residencia fiscal funcional.	1092
6.3.	Creación de un régimen fiscal simplificado para nómadas digitales	1095
7.	CONCLUSIONES.....	1097
8.	BIBLIOGRAFÍA	1099
LATRIBUTACIÓN DE LAS MISIONES MILITARES INTERNACIONALES.		
	Francisco José NOCETE CORREA.....	1105
1.	INTRODUCCIÓN	1107
2.	ASPECTOS TRIBUTARIOS DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES SUSCRITOS EN EL ÁMBITO OTAN.....	1108
2.1.	Los beneficios fiscales establecidos en los tratados internacionales suscritos en el ámbito OTAN: cuestiones generales	1108
2.2.	La tributación de las rentas del trabajo en los tratados internacionales suscritos en ámbito OTAN	1114

3.	ASPECTOS TRIBUTARIOS EN LA POLÍTICA COMÚN DE SEGURIDAD Y DEFENSA DE LA UNIÓN EUROPEA.....	1115
3.1.	Una breve referencia a la Política Común de Seguridad y Defensa.....	1115
3.2.	Régimen tributario previsto en los instrumentos jurídicos que configuran el marco de la Política Común de Seguridad y Defensa	1118
4.	EL RÉGIMEN TRIBUTARIO APLICABLE EN ESPAÑA A LAS RENTAS DERIVADAS DE LA PARTICIPACIÓN EN MISIONES INTERNACIONALES	1122
4.1.	Delimitación del ámbito subjetivo: La condición de contribuyente de los miembros de las FAS participantes en una misión internacional	1123
4.2.	Delimitación del ámbito objetivo: Las rentas abonadas por el Estado español a los miembros de las FAS participantes en una misión internacional.....	1124
4.2.1.	El régimen retributivo de los miembros de las FAS: Especial referencia a las rentas derivadas de la participación en misiones internacionales	1125
4.2.2.	Exenciones aplicables a los miembros de las FAS participantes en misiones internacionales	1128
5.	BIBLIOGRAFÍA	1138
	EL RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL APLICABLE A LOS TRABAJADORES, PROFESIONALES, EMPRENDEDORES E INVERSORES DESPLAZADOS A TERRITORIO ESPAÑOL. Diego MARTÍN-ABRIL CALVO y Pablo SOLER SANZ-RAMOS	1141
1.	INTRODUCCIÓN	1143
2.	ORIGEN Y EVOLUCIÓN DEL RÉGIMEN ESPECIAL	1144
3.	EL RÉGIMEN ESPECIAL: REQUISITOS Y ÁMBITO DE APLICACIÓN	1147
3.1.	Límite temporal previo	1147
3.2.	Ámbito subjetivo.....	1148
3.2.1.	Contrato de trabajo	1148
3.2.2.	Administrador de una sociedad	1151
3.2.3.	Realización en España de una actividad emprendedora	1152

3.2.4.	Profesional altamente cualificado o actividades de formación, investigación, desarrollo e innovación	1153
3.3.	No existencia de establecimiento permanente	1154
3.4.	Cónyuge e hijos del contribuyente principal	1156
4.	LA TRIBUTACIÓN EN EL RÉGIMEN ESPECIAL	1157
5.	DURACIÓN, OPCIÓN, RENUNCIA Y EXCLUSIÓN	1161
5.1.	Duración y ejercicio de la opción	1161
5.2.	Renuncia y exclusión del Régimen Especial	1162
6.	EL RÉGIMEN ESPECIAL DESDE LA PERSPECTIVA DE SU CONTROL	1163
7.	LIMITACIONES EN LA APLICACIÓN DEL RÉGIMEN ESPECIAL ..	1164
7.1.	Residencia fiscal	1164
7.2.	El régimen de exenciones.....	1165
7.3.	El tratamiento de la vivienda habitual en el IRPF y sus implicaciones en el Régimen Especial.....	1167
7.4.	Otras restricciones	1168
8.	IMPLICACIONES EN OTROS IMPUESTOS	1169
8.1.	Impuesto sobre el patrimonio e impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas	1169
8.2.	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones	1170
8.3.	Otras obligaciones: Modelo 720	1170
9.	DERECHO COMPARADO: REGÍMENES SIMILARES O ANÁLOGOS EN PAÍSES DEL ENTORNO.....	1171
9.1.	Origen en el Reino Unido: «Remittance basis» y «four year FIG regime»	1171
9.2.	Países Bajos: <i>30% ruling</i>	1172
9.3.	Italia: Régimen de trabajadores impatriados e Impuesto sustitutivo sobre rentas de fuente extranjera que trasladan su residencia fiscal a Italia.....	1173
9.4.	Portugal: régimen de los residentes no habituales y nuevo régimen fiscal aplicable a la investigación científica y la innovación	1174
9.5.	El Régimen Especial español y los regímenes especiales europeos	1175
10.	BIBLIOGRAFÍA	1176

V. CUESTIONES CONFLICTIVAS DE LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN Y DE LA TRIBUTACIÓN DE LOS NO RESIDENTES

«IMPUESTOS COMPRENDIDOS»: EL ÁMBITO DE APLICACIÓN DE LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN. José Manuel MACARRO

OSUNA.....	1181
1. INTRODUCCIÓN	1183
2. IMPUESTOS COMPRENDIDOS: EL ARTÍCULO 2 DEL MODELO DE CONVENIO DE LA OCDE.....	1186
2.1. La referencia a impuestos sobre la renta y el capital del art. 2.1 y 2.2. MCOCDE.....	1189
2.2. Elementos esenciales del concepto de impuesto sobre la renta	1196
3. EL LISTADO DE IMPUESTOS DEL ARTÍCULO 2.3 MCOCDE Y EL CONCEPTO DE IMPUESTO IDÉNTICO O SUSTANCIALMENTE SIMILAR DEL ARTÍCULO 2.4 MCOCDE	1200
3.1. El encaje del listado de impuestos con la utilización del concepto de impuesto sobre la renta	1200
3.2. La delimitación del alcance de un CDI exclusivamente con la enumeración de los impuestos cubiertos	1203
3.3. La cláusula dinámica del apartado 2.4 MCOCDE	1205
4. LA DIFÍCIL DEFINICIÓN DE LA NATURALEZA DE LOS IMPUESTOS HÍBRIDOS Y SU ENCAJE EN LOS CDI.....	1210
4.1. La interpretación del TJUE sobre la naturaleza de impuestos sobre el volumen de negocios progresivos	1210
4.2. La aplicación de los CDI a los Impuestos sobre servicios digitales	1214
5. CONCLUSIONES.....	1220
6. BIBLIOGRAFÍA	1221

LA INTERPRETACIÓN DE LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN EN LA JURISPRUDENCIA DEL TS: TENDENCIAS RECIENTES Y (DES) ALINEAMIENTO CON LOS ESTÁNDARES INTERNACIONALES.

Adolfo MARTÍN JIMÉNEZ.....	1225
1. INTRODUCCIÓN: LAS PECULIARIDADES EN LA INTERPRETACIÓN DE LOS CDI.....	1227
2. LA SAGA DE CASOS SOBRE EL CONCEPTO («PECULIAR») DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE: <i>BORAX, ROCHE Y DELL</i>	1230

2.1.	Las sentencias del TS en los casos Roche, Borax y Dell	1230
2.2.	Las dificultades y problemas que la posición del TS presenta.	1235
3.	EL CONCEPTO DE BENEFICIARIO EFECTIVO («BE»): EL (IN-ACABADO) GIRO DE LA JURISPRUDENCIA DEL TS DESDE COLGATE A GLOBAL NORAY Y QATAR HOLDING	1238
3.1.	El significado tradicional asignado al BE por la administración tributaria y los tribunales españoles.....	1238
3.2.	La STS en el caso Colgate.....	1240
3.3.	El cambio de rumbo del Tribunal Supremo tras Colgate.....	1245
3.3.1.	Global Noray.....	1245
3.3.2.	Qatar Holding	1250
3.4.	Sobre la posición del TS en relación con el concepto de BE	1251
4.	EL ACCESO AL PROCEDIMIENTO AMISTOSO DE LOS CDI EN CASOS DE (POTENCIAL) ELUSIÓN Y APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 15 LGT: LAS SSTs CARBON HOLDING E INICIATIVAS CULTURALES	1254
4.1.	Introducción: analogías y diferencias entre ambos casos...	1254
4.2.	<i>Carbon Holding</i> como un caso con un resultado admisible pero una metodología interpretativa cuestionable	1256
4.3.	<i>Iniciativas Culturales</i> : un ejemplo paradigmático de desconocimiento del CVDT y de los efectos de los Comentarios al MCOCDE, con un uso incorrecto de los mismos.....	1260
4.4.	Una valoración final de <i>Carbon Holding</i> e <i>Iniciativas Culturales</i>	1264
5.	LA UTILIZACIÓN DE LOS COMENTARIOS AL MCOCDE POR EL TS CON CARÁCTER GENERAL.....	1265
6.	CONCLUSIONES: EL MARGEN DE MEJORA EN LA INTERPRETACIÓN DE LOS CDI EN ESPAÑA Y LOS EJEMPLOS DE OTROS TRIBUNALES SUPREMOS EN EL DERECHO COMPARADO.....	1271
7.	BIBLIOGRAFÍA	1273
	LA INVOLUCIÓN DEL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE. Elizabeth GIL GARCÍA.....	1277
1.	INTRODUCCIÓN	1279
2.	LA CLÁUSULA GENERAL DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE	1281
2.1.	Las notas definitorias de la cláusula general de EP	1281

2.2. La delimitación de la cláusula general de EP a partir del listado ejemplificativo del art. 5.2 del Modelo Convenio de la OCDE	1285
3. LA CONSIDERACIÓN DE UNA OBRA O PROYECTO DE CONSTRUCCIÓN O INSTALACIÓN COMO EP	1287
4. LA CLÁUSULA NEGATIVA DE EP: CARÁCTER AUXILIAR O PREPARATORIO DE LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS	1291
4.1. La regla antifragmentación de actividades del art. 5.4.1 del MCOCDE	1295
5. EL AGENTE DEPENDIENTE COMO ESTABLECIMIENTO PERMANENTE	1299
5.1. El estatus de agente independiente del art. 5.6 del MCOCDE	1303
6. BIBLIOGRAFÍA	1306
LAS EMPRESAS DE NAVEGACIÓN MARÍTIMA Y AÉREA INTERNACIONAL Y SUS TRIPULACIONES EN LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN. Carlos CABRERA CARRETERO y Félix Alberto VEGA BORREGO	1309
1. INTRODUCCIÓN	1311
2. CLÁUSULAS DE REPARTO DE POTESTAD TRIBUTARIA SOBRE DE LAS RENTAS EMPRESARIALES DEL TRANSPORTE INTERNACIONAL MARÍTIMO Y AÉREO (ART. 8 MCOCDE)	1316
2.1. Criterios de asignación de derechos de imposición	1317
2.2. Concepto de «tráfico internacional»	1321
2.3. Ámbito objetivo: rentas y actividades comprendidas	1327
2.3.1. El núcleo esencial: servicios de transporte internacional mediante la explotación de buques o aeronaves a disposición del contribuyente	1328
2.3.2. Operaciones con un tratamiento asimilado: fletamento de buques o aeronaves completamente armados, equipados y tripulados	1329
2.3.3. Actividades potencialmente amparadas en el art. 8.1 MCOCDE: actividades accesorias y secundarias respecto de las operaciones de transporte internacional marítimo y aéreo	1332

2.3.4.	Cláusulas similares al art. 8.2 MCOCDE: «beneficios procedentes de la participación en un <i>pool</i> , en una organización de explotación conjunta o en un organismo de explotación internacional»	1345
3.	CLÁUSULAS DE REPARTO DE POTESTAD TRIBUTARIA APLICABLES A LAS GANANCIAS DERIVADAS DE LA ENAJENACIÓN DE BUQUES, AERONAVES Y OTROS ELEMENTOS PATRIMONIALES AFECTOS A LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE TRANSPORTE INTERNACIONAL MARÍTIMO Y AÉREO (ART. 13.3 MCOCDE).....	1349
4.	CLÁUSULAS DE REPARTO DE POTESTAD TRIBUTARIA APLICABLES A LOS TRABAJADORES A BORDO DE BUQUES Y AERONAVES OPERADOS EN EL TRÁFICO INTERNACIONAL (ART. 15.3 MCOCDE).....	1352
4.1.	Convenios que siguen el MCOCDE en versiones anteriores a la de 2017	1353
4.2.	Convenios que siguen el MCOCDE 2017.....	1356
5.	BIBLIOGRAFÍA	1357
LOS DIVIDENDOS E INTERESES OBTENIDOS POR NO RESIDENTES.		
	Roberta POZA CID	1363
1.	INTRODUCCIÓN	1365
2.	TRIBUTACIÓN DE DIVIDENDOS	1366
2.1.	Hecho imponible	1366
2.2.	Exenciones.....	1369
2.2.2.	Propuesta de Directiva Unshell.....	1375
2.2.3.	Exenciones de rentas obtenidas por vehículos de inversión y de previsión.....	1376
2.2.4.	Rendimientos abonados a entidades no residentes en situación de pérdidas	1378
2.2.5.	Rentas percibidas por residentes en una jurisdicción no cooperativa	1379
2.3.	Base imponible	1379
2.4.	Deuda tributaria.....	1380
3.	TRIBUTACIÓN DE INTERESES	1383
3.1.	Concepto de intereses	1383
3.2.	Exenciones.....	1384

3.3. Base imponible	1387
3.4. Cuota tributaria	1387
4. DEVENGO Y DECLARACIÓN	1388
5. CONCLUSIÓN	1389
6. BIBLIOGRAFÍA	1390
LA EXENCIÓN POR CÁNONES SATISFECHOS A ENTIDADES RESIDENTES EN OTROS ESTADOS MIEMBROS DE LA UNIÓN EUROPEA: BENEFICIARIO EFECTIVO, PRINCIPIO DE PRIMACÍA Y CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN. Enrique ORTIZ CALLE.....	1391
1. EL SIGNIFICADO DE LOS CÁNONES O REGALÍAS: ALGUNAS CUESTIONES POLÉMICAS.....	1393
2. LA EXENCIÓN DEL ARTÍCULO 14.1.M) DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES: LA CLÁUSULA DE BENEFICIARIO EFECTIVO	1406
3. EL DILEMA ENTRE LA APLICACIÓN DEL TIPO DE RETENCIÓN PREVISTO EN EL CONVENIO DE DOBLE IMPOSICIÓN Y EL PREVISTO EN LA LEGISLACIÓN INTERNA: ¿REALMENTE SE TRATA DE UN PROBLEMA RELATIVO AL SISTEMA DE FUENTES?	1411
4. REFLEXIÓN FINAL	1422
5. BIBLIOGRAFÍA	1422
LA FISCALIDAD INTERNACIONAL DE LAS GANANCIAS DE CAPITAL. Ignacio CALATAYUD PRATS	1425
1. INTRODUCCIÓN	1427
1.1. Consideraciones previas sobre el principio de residencia y el principio de territorialidad.....	1427
1.2. Normativa aplicable a la fiscalidad internacional de las ganancias patrimoniales	1429
1.3. Método de análisis	1434
2. LAS GANANCIAS DE CAPITAL EN LOS CDI.....	1436
2.1. Concepto de ganancia de capital en los CDI.....	1436
2.1.1. La enajenación como rasgo definitorio de la ganancia de capital	1438
2.1.2. La enajenación puede ser de bienes o de derechos.....	1446
2.1.3. Delimitación de la ganancia de capital con otras rentas de los CDI	1447

2.2.	Reglas de reparto de la potestad tributaria de las ganancias patrimoniales en los CDI.....	1454
2.2.1.	Las ganancias de capital procedentes de la enajenación de bienes inmuebles.	1454
2.2.2.	Las ganancias de capital procedentes de la enajenación de acciones o participaciones en sociedades cuyo activo principal está constituido por inmuebles.....	1460
2.2.3.	Ganancias de capital derivadas de la enajenación de la propiedad mobiliaria afecta a un establecimiento permanente o del propio establecimiento permanente	1465
2.2.4.	Ganancias obtenidas en la enajenación de buques o aeronaves empleados en el tráfico internacional	1466
2.2.5.	Ganancias de capital derivadas de la enajenación de otros bienes o derechos	1467
2.3.	Beneficios fiscales, ganancias patrimoniales y CDI.....	1469
2.4.	Base imponible, cálculo de la ganancia en los CDI.....	1471
3.	TRIBUTACIÓN DE LAS GANANCIAS PATRIMONIALES EN LA NORMATIVA INTERNA ESPAÑOLA.....	1472
3.1.	Introducción	1472
3.2.	Ganancias patrimoniales en el IRNR.....	1473
3.2.1.	Ganancias patrimoniales por la enajenación de inmuebles. Exenciones	1474
3.2.2.	Resto de Ganancias patrimoniales	1478
3.2.3.	Exenciones	1483
3.2.4.	Base imponible, tipo de gravamen y devengo en las otras ganancias patrimoniales.....	1486
4.	BIBLIOGRAFÍA	1487
	LOS PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS COMO MECANISMO DE RESOLUCIÓN DE CONFLICTOS A NIVEL INTERNACIONAL.	
	Ascensión MALDONADO GARCÍA-VERDUGO	1489
1.	INTRODUCCIÓN	1491
2.	DEFINICIÓN DE PROCEDIMIENTO AMISTOSO.....	1491
3.	TIPOS DE PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS.....	1492
4.	NATURALEZA DEL PROCEDIMIENTO AMISTOSO.....	1493
5.	NORMATIVA REGULADORA	1494
6.	INICIO DE UN PROCEDIMIENTO AMISTOSO	1495

7.	ANÁLISIS INICIAL DE LA SOLICITUD Y ADMISIÓN O DENE-	
	GACIÓN DE LA MISMA.....	1498
8.	INSTRUCCIÓN DEL PROCEDIMIENTO AMISTOSO.....	1499
9.	TERMINACIÓN DEL PROCEDIMIENTO AMISTOSO.....	1500
10.	ACEPTACIÓN O RENUNCIA DEL ACUERDO ALCANZADO	1501
11.	EJECUCIÓN DEL ACUERDO.....	1502
12.	ARBITRAJE.....	1503
13.	PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS Y RECURSOS DOMÉSTICOS .	1505
14.	PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS Y SANCIONES	1508
15.	PROCEDIMIENTO AMISTOSO Y CLÁUSULAS ANTIABUSO	1510
16.	PROCEDIMIENTO AMISTOSO Y ACTAS CON ACUERDO Y AC-	
	TAS DE CONFORMIDAD.....	1512
17.	PROCEDIMIENTO AMISTOSO Y PROCEDIMIENTO INSPECTOR	1514
18.	LOS PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS Y LOS ACUERDOS PRE-	
	VIOS DE VALORACIÓN UNILATERALES Y MULTILATERALES ...	1516
19.	PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS MULTILATERALES.....	1516
20.	PROCEDIMIENTO AMISTOSO Y SUSPENSIÓN DE LA RECAU-	
	DACIÓN	1517
21.	PROCEDIMIENTO AMISTOSO E INTERESES DE DEMORA.....	1517
22.	PROCEDIMIENTO AMISTOSO Y AJUSTES SECUNDARIOS.....	1518
23.	ALGUNAS CONCLUSIONES	1518
24.	BIBLIOGRAFÍA	1519

EL PROCEDIMIENTO AMISTOSO Y EL ARBITRAJE EN LA FISCALIDAD INTERNACIONAL. Fernando SERRANO ANTÓN 1521

1.	INTRODUCCIÓN.....	1523
2.	ANTECEDENTES	1524
3.	DEFINICIÓN DE PROCEDIMIENTO AMISTOSO.....	1526
4.	CARACTERÍSTICAS GENERALES	1527
5.	LA NATURALEZA JURÍDICA DEL PROCEDIMIENTO AMISTOSO	1530
6.	ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL PROCEDIMIENTO AMISTOSO .	1533
7.	EL REGLAMENTO DE PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS EN MA-	
	TERIA DE IMPOSICIÓN DIRECTA: ASPECTOS GENERALES.....	1540
7.1.	Disposiciones comunes a todos los procedimientos	1543
7.1.1.	Ámbito de aplicación.....	1543
7.1.2.	Autoridad competente	1543
7.1.3.	Derechos y deberes de los contribuyentes	1544
7.1.4.	Suspensión del ingreso de la deuda tributaria	1545
8.	EL ARBITRAJE FISCAL INTERNACIONAL EN EL DERECHO ES-	
	PAÑOL	1547

8.1.	El Convenio Europeo de Arbitraje.....	1548
8.1.1.	Ámbito de aplicación	1549
8.1.2.	La comisión consultiva: composición y funciones.....	1552
8.2.	La cláusula arbitral en el MCOCDE.....	1553
8.2.1.	Ámbitos subjetivo y objetivo	1554
8.2.2.	La necesidad de agotar la vía del MAP: la solicitud del arbitraje	1555
8.2.3.	Desarrollo del procedimiento arbitral	1556
8.2.4.	Terminación del procedimiento arbitral	1557
8.3.	La cláusula arbitral en el MCONU	1557
9.	LA DIRECTIVA 1854/2017, DE RESOLUCIÓN DE CONFLICTOS FISCALES INTERNACIONALES	1558
10.	¿PUEDE SER EL ARBITRAJE DE INVERSIÓN UNA SOLUCIÓN PARA LOS CONFLICTOS FISCALES INTERNACIONALES?	1560
11.	PERSPECTIVAS RECIENTES (2020-2025): DOCTRINAS, JURISPRUDENCIA Y EVOLUCIÓN PRÁCTICA.....	1564
12.	BIBLIOGRAFÍA	1567

VI. PECULIARIDADES PROCEDIMENTALES E INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN

LA OBLIGACIÓN DE RETENCIÓN EN EL IRNR Y LA POSICIÓN DEL RETENEDOR. Miguel MUÑOZ PÉREZ y Diego ARRIBAS PLAZA		1571
1.	INTRODUCCIÓN	1573
2.	PERSONAS OBLIGADAS A RETENER.....	1575
2.1.	La obligación subjetiva de retener en el IRNR	1575
2.2.	Retenedor <i>versus</i> responsable solidario	1579
3.	ASPECTOS OBJETIVOS DE LA RETENCIÓN.....	1580
3.1.	Rentas sometidas a retención en el IRNR	1580
3.1.1.	Delimitación positiva.....	1580
3.1.2.	Delimitación negativa.....	1582
3.2.	Momento en que debe practicarse la retención.....	1587
3.3.	Importe de la retención.....	1589
3.4.	Obligaciones formales y de ingreso.....	1594
4.	COMPROBACIÓN ADMINISTRATIVA	1596

4.1.	La retención como obligación tributaria autónoma	1596
4.2.	Exigencia de la cuota del IRNR	1597
4.2.1.	Planteamiento.....	1597
4.2.2.	Elementos de la comprobación.....	1599
4.2.3.	El caso particular de la prescripción	1606
4.3.	Exigencia de intereses de demora.....	1607
4.4.	Imposición de sanciones	1608
5.	CONSIDERACIONES FINALES	1613
6.	BIBLIOGRAFÍA Y RECURSOS ELECTRÓNICOS.....	1614
LÍMITES Y CONTRALÍMITES A LA DEVOLUCIÓN DE INGRESOS INDEBIDOS SOBREVENIDOS EN EL ÁMBITO DE LA UNIÓN EUROPEA. Ana B. PRÓSPER ALMAGRO		1617
1.	INTRODUCCIÓN	1619
2.	EL ALCANCE TEMPORAL DE LAS SENTENCIAS DEL TJUE DECLARANDO LA ILEGALIDAD DE NORMAS TRIBUTARIAS	1620
3.	SENTENCIAS RELEVANTES EMITIDAS POR EL TJUE DECLARANDO LA CONTRARIEDAD AL DERECHO DE LA UE DE CIERTOS TRIBUTOS NACIONALES	1628
3.1.	Sentencia de 3 de septiembre de 2014 (Asunto C-127/12)	1628
3.2.	Sentencia 27 de febrero de 2014 (Asunto C-82/12, Transportes Jordi Besora)	1630
3.3.	Sentencia 30 de mayo de 2024 (Asunto C-743/22, DISA)..	1632
3.4.	Sentencia de 27 de enero de 2022 (Asunto C-788/19).....	1633
4.	VÍAS DE RECUPERACIÓN DE LOS INGRESOS SOBREVENIDAMENTE INDEBIDOS COMO CONSECUENCIA DE UNA STJUE QUE DECLARA SU CONTRARIEDAD AL DERECHO DE LA UE	1635
4.1.	Vías de recuperación ante pronunciamientos expresos que limitan el alcance temporal del fallo	1636
4.2.	Vías de recuperación ante la negativa o ausencia de un pronunciamiento específico por parte del TJUE relativo al alcance temporal del fallo	1637
4.2.1.	Actos firmes y confirmados en la vía judicial	1637
4.2.2.	Actos no recurridos judicialmente	1640
5.	OTRAS CUESTIONES A ANALIZAR: IMPUTACIÓN TEMPORAL Y DEVENGO DE INTERESES	1645

6.	CONCLUSIONES.....	1649
7.	BIBLIOGRAFÍA	1650
EL INTERCAMBIO INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA. Abelardo DELGADO PACHECO.....		1653
1.	SIGNIFICADO Y BASE LEGAL DEL INTERCAMBIO INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA	1655
2.	LA JURISPRUDENCIA DEL TJUE SOBRE LA LEGITIMACIÓN Y LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES EN EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN ENTRE ESTADOS MIEMBROS.....	1664
3.	LA APORTACIÓN DEL TRIBUNAL EUROPEO DE DERECHOS HUMANOS	1677
4.	CONCLUSIONES.....	1683
5.	BIBLIOGRAFÍA	1685
EL DEBER DE INFORMACIÓN PAÍS POR PAÍS. PASADO, PRESENTE Y FUTURO. Rebeca J. IBÁÑEZ GARCÍA.....		1689
1.	INTRODUCCIÓN	1691
2.	EL DEBER DE INFORMACIÓN PAÍS POR PAÍS O <i>COUNTRY-BY-COUNTRY REPORTING</i> (CBCR): BREVE EVOLUCIÓN	1692
2.1.	Antecedentes normativos y finalidad del deber CBCR	1693
2.2.	La evolución de las disposiciones CBCR vigentes en el ordenamiento jurídico español.....	1696
2.2.1.	Evolución de la normativa interna CBCR en el ordenamiento jurídico español	1696
2.3.	Las disposiciones relevantes para el intercambio automático de CBCR	1698
2.3.1.	El intercambio automático de CBCR en el ámbito de la Unión Europea.....	1699
2.3.2.	El intercambio automático de CBCR en un contexto convencional.....	1700
2.3.3.	El futuro del intercambio automático de CBCR ante la implementación del deber de publicidad de la información CBCR	1701
3.	LA INFORMACIÓN PAÍS POR PAÍS O CBCR. CONTENIDO, LÍMITES Y USOS EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO	1703
3.1.	Las cadenas de valor de grupos multinacionales como objeto del análisis de la información país por país o CBCR...	1704

3.1.1.	La realidad de las cadenas de valor de multinacionales.....	1704
3.1.2.	Análisis contextual de las políticas de planificación y precios de transferencia basados en la cadena de valor.....	1707
4.	EL DEBER DE INFORMACIÓN PAÍS POR PAÍS Y EL FUTURO DE LA TRIBUTACIÓN DE GRUPOS MULTINACIONALES A NIVEL GLOBAL	1711
5.	CONCLUSIONES.....	1714
6.	BIBLIOGRAFÍA	1715
LA OBLIGACIÓN DE INFORMAR SOBRE OPERACIONES CON CRIPTOACTIVOS DE ACUERDO CON LA DAC 8 (DIRECTIVA (UE) 2023/2226 DEL CONSEJO, DE 17 DE OCTUBRE DE 2023). Salvador MONTESINOS OLTRA.....		1725
1.	PLANTEAMIENTO	1727
2.	ANTECEDENTES Y CONTEXTO NORMATIVO DE LA DAC 8	1728
3.	LA OBLIGACIÓN DE COMUNICAR INFORMACIÓN DE LOS PROVEEDORES DE SERVICIOS DE CRIPTOACTIVOS EN LA DAC 8.....	1733
3.1.	Introducción: de la obtención de información sobre criptoactivos a su intercambio automático	1733
3.2.	Ámbito objetivo de la obligación de informar	1734
3.2.1.	Criptoactivos sobre los que recaen, en su caso, las operaciones sobre las que se deberá informar: «criptoactivo» y «criptoactivo sujeto a comunicación de información» (Anexo VI, sección IV, apartado A DAC)	1734
3.2.2.	Operaciones sobre criptoactivos sujetas a comunicación de información (Anexo VI, sección IV, apartado C DAC)	1739
3.3.	Elementos subjetivos: obligados a informar y usuarios sobre cuyas operaciones deben informar.....	1741
3.3.1.	Ámbito subjetivo de la obligación de informar: «Proveedores de servicios de criptoactivos», «operadores de criptoactivos» y «proveedores de servicios de criptoactivos obligados a comunicar información»	1741

3.3.2.	Personas o entidades respecto de las que deben cumplirse las obligaciones de información y diligencia debida	1745
4.	CONTENIDO DE LA COMUNICACIÓN DE INFORMACIÓN	1751
5.	EL PROYECTO DE LEY DE TRASPOSICIÓN DE LA DAC 8 Y LAS OBLIGACIONES DE INFORMACIÓN SOBRE MONEDAS VIRTUALES YA EXISTENTES.....	1753
5.1.	Introducción	1753
5.2.	La modificación de la declaración de información propia sobre la titularidad de monedas virtuales en cuentas extranjeras de personas y entidades residentes (D.A.18. ^a .1.d) LGT y art. 42 quater RGGIT)	1755
5.3.	La modificación de la obligación de suministro de información sobre saldos en monedas virtuales (D.A. 13. ^a .6 LIRPF y art. 39.bis RGGIT)	1755
5.4.	La sustitución de la obligación de información sobre servicios de cambio, intermediación y salvaguarda de claves criptográficas privadas en nombre de terceros relacionados con monedas virtuales (D.A. 13. ^a .7 LIRPF y art. 39.ter RGGIT), por la obligación de comunicar información de acuerdo con la DAC 8.....	1756
5.4.1.	La obligación de informar en el Proyecto de Ley...	1756
5.4.2.	Régimen sancionador previsto en el Proyecto de Ley	1758
5.4.3.	Medidas preventivas del incumplimiento de duda naturaliza	1761
5.4.4.	Otras obligaciones de los proveedores de servicio de criptoactivos sujetos a comunicación de información	1762
6.	REFLEXIONES FINALES A MODO DE EPÍLOGO.....	1763
7.	BIBLIOGRAFÍA	1764

MEDIDAS ANTIABUSO EN LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y EL DERECHO DE LA UE: IMPACTO EN EL ORDENAMIENTO ESPAÑOL

J. Salvador PASTORIZA VÁZQUEZ⁽¹⁾
Doctor en Derecho Tributario Europeo
por la Universidad de Bolonia y el Real Colegio de España
Profesor de Derecho Financiero y Tributario acreditado a PCD,
Universidad Complutense de Madrid
Socio fundador de Pastoriza Abogados

1. INTRODUCCIÓN

1.1. El fenómeno del abuso derecho en la fiscalidad internacional

2. FUNDAMENTOS Y EVOLUCIÓN DE LAS MEDIDAS ANTIABUSO EN LOS CDI

2.1. Principios generales

2.2. Evolución en el marco del Modelo OCDE y Acción 6 del Plan BEPS

2.3. Tipologías de medidas antiabuso en los CDI

3. PRINCIPALES CLÁUSULAS ANTIABUSO EN LOS CDI

3.1. Cláusula de «beneficiario efectivo» (*beneficial owner*)

3.2. Cláusulas de Limitación de Beneficios (LOB)

3.3. Cláusula del *Principal Purpose Test* (PPT)

4. PRÁCTICAS ABUSIVAS Y PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA

4.1. *Treaty shopping y treaty abuse*

(1) El autor quiere agradecer la colaboración de Luisa Fernanda Aguirre en la elaboración del presente trabajo.

- 4.2. *Rule shopping*
- 4.3. Cláusulas anti-híbridos
- 4.4. Efectividad de las cláusulas antiabuso frente a estas prácticas
- 5. DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA Y LÍMITES A LAS MEDIDAS ANTIABUSO
 - 5.1. Principios fundamentales del derecho de la UE: el abuso del derecho en la jurisprudencia del TJUE
 - 5.2. Cláusulas antiabuso y su compatibilidad con el Derecho de la UE
 - 5.3. Cláusula antiabuso general (GAAR) — Artículo 6 de la Directiva (UE) 2016/1164 «ATAD»
 - 5.4. Otras medidas antiabuso en la normativa europea
- 6. INTERACCIÓN CON EL DERECHO INTERNO
 - 6.1. Jerarquía normativa: CDI vs. normas nacionales antiabuso
 - 6.2. Incorporación de cláusulas antiabuso en legislación interna
 - 6.3. Coordinación entre medidas internas, CDI y exigencias del Derecho de la UE
- 7. EL IMPACTO DE LA ACCIÓN 15 DE BEPS EN LOS CDIS FIRMADOS POR ESPAÑA
 - 7.1. La acción 15 y las cláusulas antiabuso
- 8. CONCLUSIONES
- 9. BIBLIOGRAFÍA

1. INTRODUCCIÓN

La fiscalidad internacional se estructura sobre la base de principios clásicos de soberanía fiscal, residencia del contribuyente y fuente de las rentas, así como sobre una red de convenios internacionales —clásicamente bilaterales— destinados a evitar la doble imposición. Dichos convenios para evitar la doble imposición (en adelante CDI), negociados en su mayoría conforme al Modelo de Convenio de la OCDE, han permitido establecer una coordinación normativa entre Estados, ofreciendo mayor seguridad jurídica a los contribuyentes y promoviendo la inversión transfronteriza.

Sin embargo, a medida que la economía global ha evolucionado hacia una mayor digitalización, deslocalización de activos y movilidad del capital, también lo han hecho las prácticas de planificación fiscal agresiva por parte de grupos multinacionales. Este nuevo entorno ha evidenciado las limitaciones estructurales de los convenios internacionales, que en muchas ocasiones han sido utilizados para lograr ventajas fiscales indebidas a través de estructuras artificiales, sin sustancia económica o con un propósito principal exclusivamente tributario.

Por esta razón, tanto a nivel internacional (OCDE, G20) como en el ámbito de la Unión Europea, se ha intensificado la preocupación por la utilización abusiva de los CDI, lo que ha derivado en la incorporación de cláusulas antiabuso explícitas y mecanismos de revisión normativa, como el Proyecto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) o el Instrumento Multilateral (MLI).

La necesidad de preservar la integridad de los convenios y de garantizar una tributación equitativa ha conducido a un giro paradigmático en el derecho tributario internacional, en el que se busca compatibilizar la seguridad jurídica de los contribuyentes con la defensa del interés fiscal y recaudatorio de los Estados. En este nuevo contexto, las cláusulas antiabuso y los principios interpretativos orientados a evitar el fraude adquieren una dimensión cada vez más relevante en la aplicación práctica de los CDI.

1.1. El fenómeno del abuso derecho en la fiscalidad internacional

La figura del abuso de derecho en materia fiscal alude a la utilización formalmente lícita de normas jurídicas con una finalidad contraria a su espíritu o

razón de ser. En el ámbito internacional, dicho abuso se manifiesta en esquemas que explotan las ventajas de los CDI, sin que exista una verdadera conexión económica (también llamada de sustancia) con las jurisdicciones involucradas.

Una de las manifestaciones más frecuentes de esta práctica es el llamado *treaty shopping*, que consiste en interponer entidades en terceros Estados con el único objetivo de beneficiarse de los tratamientos fiscales favorables previstos en sus convenios. En muchos casos, dichas entidades carecen de actividad económica real, oficinas, personal o gestión efectiva, lo que permite calificar su presencia como puramente instrumental.

Este fenómeno fue reconocido desde fechas tempranas por la OCDE, que ya en 1986 advirtió que el uso abusivo de los convenios ponía en peligro el equilibrio de los acuerdos internacionales y la equidad en la distribución de las potestades tributarias⁽²⁾. Posteriormente, el Comentario al artículo 1 del Modelo de Convenio de la OCDE fue actualizado en varias ocasiones para incluir referencias a estructuras abusivas y recomendar el uso de cláusulas antiabuso generales y específicas.

Desde una perspectiva jurisprudencial, el abuso ha sido objeto de atención por parte de tribunales nacionales y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE). Este último ha reconocido la existencia del abuso en el ámbito fiscal como una figura jurídica autónoma, señalando que los Estados pueden legítimamente denegar ventajas fiscales cuando se demuestre que una operación no responde a una finalidad económica genuina⁽³⁾. En el asunto *Halifax* (C-255/02), por ejemplo, el TJUE sostuvo que «la prohibición del abuso de derecho constituye un principio general del Derecho comunitario»⁽⁴⁾.

Por su parte, los tribunales de varios Estados miembros han consolidado también el criterio de que, incluso sin norma expresa, puede denegarse la aplicación de beneficios fiscales cuando se constate que la única finalidad de una estructura es obtener una ventaja tributaria no justificada. Esto se conoce doctrinalmente como principio de interpretación teleológica o finalismo fiscal⁽⁵⁾.

El abuso de derecho en materia tributaria ha dado lugar, por tanto, a un nuevo enfoque normativo en el que la forma jurídica cede paso a la realidad

(2) OCDE, *Report on Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies*, París, 1986.

(3) STJUE de 21 de febrero de 2006 (C-255/02), *Halifax*; STJUE de 12 de septiembre de 2006 (C-196/04), *Cadbury Schweppes*.

(4) STJUE de 21 de febrero de 2006 (C-255/02), *Halifax*, apartado 74.

(5) FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, J., *Fiscalidad Internacional*, Aranzadi, Pamplona, 2017, pp. 127 y ss.

económica, y en el que el análisis sustancial de las operaciones resulta clave para determinar la aplicación legítima de los convenios.

A este respecto, la figura del beneficiario efectivo (*beneficial owner*), la residencia fiscal genuina y la existencia de actividad sustancial en el Estado de residencia se convierten en elementos esenciales para acreditar el acceso legítimo a los beneficios del CDI. Este criterio ha sido recogido por la OCDE en los Comentarios a los artículos 10, 11 y 12 de su Modelo de Convenio, y también ha sido respaldado por numerosos pronunciamientos judiciales⁽⁶⁾.

En definitiva, la noción de abuso de derecho fiscal ha pasado de ser una herramienta interpretativa marginal a convertirse en una pieza central en la arquitectura del derecho tributario internacional contemporáneo, reforzada tanto por los compromisos multilaterales como por la jurisprudencia europea. Por otra parte, el control de ayudas de Estado se ha convertido en una herramienta de la Comisión Europea para incidir indirectamente en ámbitos donde los Estados miembros conservan, al menos en teoría, plena competencia normativa, como la fiscalidad directa. Esta estrategia, si bien no es nueva, ha cobrado intensidad en la última década, especialmente a raíz de las prácticas abusivas vinculadas a *tax rulings*, y supone «una expansión del criterio de selectividad» que condiciona la autonomía estatal en materia tributaria⁽⁷⁾.

2. FUNDAMENTOS Y EVOLUCIÓN DE LAS MEDIDAS ANTIABUSO EN LOS CDI

El diseño de los convenios para evitar la doble imposición responde a la necesidad de eliminar los obstáculos fiscales al comercio y la inversión internacional, asegurando una distribución razonable del poder tributario entre los Estados contratantes. No obstante, desde sus primeras versiones, en ocasiones, dichos tratados han sido objeto de utilización indebida por parte de contribuyentes que buscaban canalizar rentas a través de jurisdicciones convenientes.

Este fenómeno ha hecho indispensable el desarrollo de mecanismos antiabuso, tanto en los propios convenios como en los ordenamientos internos de los Estados. En este proceso, la OCDE ha jugado un papel esencial como creadora de estándares normativos, especialmente a través de su Modelo de Convenio sobre la Renta y sobre el Patrimonio, cuyas disposiciones han sido adoptadas, con variantes, por la mayoría de los países del entorno internacional.

(6) OCDE, *Modelo de Convenio sobre la Renta y sobre el Patrimonio*, Comentarios a los arts. 10, 11 y 12, París, 2017.

(7) PASTORIZA VÁZQUEZ, J.S., «La aplicación del régimen de ayudas de estado a los denominados Tax Rulings», en *La armonización de las normas contra la elusión fiscal relativas a la fiscalidad directa en la Unión Europea*, Aranzadi, 2018.

2.1. Principios generales

Las medidas antiabuso se fundamentan en una serie de principios que han ido consolidándose tanto en la doctrina como en la práctica administrativa y jurisprudencial:

— **Interpretación teleológica de los tratados:** Conforme al artículo 31.1 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, los CDI deben interpretarse «de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de estos y teniendo en cuenta su objeto y fin»⁽⁸⁾. Este enfoque permite rechazar estructuras que, si bien cumplen formalmente con los requisitos del tratado, contrarían su espíritu.

— **Primacía de la sustancia sobre la forma:** Este principio, asentado tanto en la jurisprudencia del TJUE como en los comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE, implica que debe atenderse a la realidad económica subyacente, y no solo a la estructura formal de las operaciones.

— **Proporcionalidad y respeto a las libertades comunitarias:** En el marco de la Unión Europea, cualquier medida antiabuso debe ser proporcionada, necesaria y adecuada para preservar el interés fiscal general. Así lo ha declarado el TJUE en numerosas ocasiones, como en los asuntos *Cadbury Schweppes* (C-196/04) y *Danish cases* (C-116/16 y C-117/16)⁽⁹⁾.

— **Rechazo de estructuras artificiales:** Existe consenso internacional sobre la ilegitimidad del uso de entidades interpuestas, vehículos sin sustancia o flujos financieros sin justificación económica, cuyo único propósito es acceder a beneficios fiscales de manera indebida⁽¹⁰⁾.

— **Cooperación internacional:** La implementación efectiva de las cláusulas antiabuso exige coordinación administrativa, intercambio automático de información y transparencia entre jurisdicciones, conforme a los estándares del Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información.

2.2. Evolución en el marco del Modelo OCDE y Acción 6 del Plan BEPS

La OCDE, consciente de la creciente utilización abusiva de los CDI, dedicó la Acción 6 del Proyecto BEPS a la prevención del uso indebido de los convenios. Esta acción marcó un punto de inflexión al replantear el diseño normativo de los CDI, tanto en su contenido como en su finalidad.

(8) Convención de Viena sobre el derecho de los tratados, 1969, artículo 31.1.

(9) TJUE, Asunto C-196/04, *Cadbury Schweppes*, ECLI:EU:C:2006:544; y asuntos acumulados C-116/16 y C-117/16, *Danish cases*.

(10) OCDE (2015), *Informe Final de la Acción 6 del Proyecto BEPS: Prevenir la concesión indebida de beneficios de los convenios fiscales*.

Entre los principales se destacan:

— Rediseño del preámbulo del Modelo de Convenio: Desde 2017, se establece expresamente que el objetivo de los CDI es no solo evitar la doble imposición, sino también «no crear oportunidades para la no imposición o la imposición reducida mediante la evasión o la elusión fiscal, incluidos los mecanismos de planificación fiscal abusiva».

— Principal Purpose Test (PPT): Esta cláusula general permite negar los beneficios de un convenio cuando, teniendo en cuenta todos los hechos y circunstancias relevantes, «uno de los propósitos principales» de la operación fue obtener un beneficio del CDI de manera incompatible con su objeto y fin.

—Cláusula de Limitación de Beneficios (LOB): De carácter más objetivo y estructurado, exige que los beneficiarios del convenio cumplan ciertos requisitos formales y sustanciales. Aunque más predecible, su aplicación ha sido cuestionada dentro del ámbito de la UE por su potencial incompatibilidad con las libertades comunitarias.

— Instrumento Multilateral (MLI): Adoptado en 2017, permite modificar simultáneamente una amplia red de CDI sin necesidad de renegociaciones bilaterales. España firmó y ratificó el MLI, cuyas disposiciones comenzaron a surtir efectos en sus convenios desde 2022.

Este conjunto de medidas ha transformado profundamente la arquitectura del sistema convencional internacional, al introducir una lógica antifraude que, en algunos casos, puede incluso primar sobre la seguridad jurídica convencional.

2.3. Tipologías de medidas antiabuso en los CDI

Las medidas antiabuso incorporadas en el ámbito de los CDI pueden clasificarse, desde una perspectiva sistemática, en función de su nivel de generalidad, su origen (convencional o doméstico) y su grado de operatividad. Esta clasificación doctrinal resulta esencial para comprender cómo los ordenamientos jurídicos y las jurisdicciones abordan los riesgos de abuso sin afectar injustificadamente la seguridad jurídica y la protección contra la doble imposición.

a) Medidas convencionales vs. medidas domésticas aplicadas al contexto de los CDI:

— Las medidas convencionales son aquellas que se integran expresamente en el texto del convenio bilateral, bien como cláusulas específicas o a través de referencias interpretativas (por ejemplo, mediante el preámbulo).

— Las medidas domésticas aplicadas en contextos internacionales, en cambio, provienen del Derecho interno y se utilizan para negar la aplicación

de los beneficios de un CDI cuando se considera que existe fraude o abuso. Estas incluyen cláusulas generales antiabuso (también conocidas por su acrónimo inglés GAAR), normas de transparencia, requisitos de sustancia o pruebas de residencia efectiva.

Si bien las medidas internas deben respetar los compromisos convencionales, su papel sigue siendo crucial, especialmente cuando el CDI no incorpora mecanismos antiabuso específicos. La OCDE reconoce expresamente esta dualidad en sus comentarios al Modelo de Convenio.

b) Cláusulas operativas vs. herramientas interpretativas. Desde el punto de vista funcional, las medidas antiabuso pueden ser:

— Cláusulas operativas: Disposiciones que tienen efectos jurídicos directos y permiten a la administración fiscal denegar beneficios. Por ejemplo, una cláusula de propósito principal (PPT) o una cláusula de limitación de beneficios (LOB).

— Herramientas interpretativas o de contexto: Elementos que no actúan directamente, pero guían la interpretación de los CDI, como las modificaciones en el preámbulo introducidas tras el BEPS, o las referencias expresas al principio de buena fe o al objeto del convenio.

c) Medidas generales vs. específicas:

Otra distinción relevante es la que se refiere al grado de generalidad:

— Las cláusulas generales antiabuso (GAAR) abarcan un espectro amplio de situaciones en las que se identifica una intención abusiva. No requieren una tipificación cerrada, sino una evaluación basada en la finalidad económica de las operaciones.

— Las medidas específicas (SAAR), en cambio, están diseñadas para supuestos concretos, como el uso de entidades híbridas, estructuras de «treaty shopping» o pagos a entidades interpuestas sin sustancia económica. Si bien algunas de estas figuras se desarrollarán en el capítulo 3, aquí interesa destacar su papel dentro del diseño estructural del convenio.

d) Medidas estructurales y cláusulas implícitas:

Además de las cláusulas expresas, existen elementos estructurales del CDI que cumplen una función antiabuso indirecta. Por ejemplo, los artículos sobre residencia, establecimiento permanente o métodos de eliminación de la doble imposición contienen requisitos sustanciales cuya interpretación puede impedir accesos indebidos a los beneficios del tratado⁽¹¹⁾.

(11) SAINZ DE BUJANDA, F., «Tratados fiscales y lucha contra el abuso: entre la cláusula y la interpretación», *Revista Española de Derecho Financiero*, 2018.

Asimismo, algunos autores consideran que la interpretación conjunta del CDI con la Convención de Viena permite excluir automáticamente los supuestos de fraude o abuso, incluso sin cláusulas expresas. Esta postura, aunque doctrinalmente defendible, ha sido progresivamente sustituida por el enfoque más explícito impulsado por el Proyecto BEPS⁽¹²⁾.

3. PRINCIPALES CLÁUSULAS ANTIABUSO EN LOS CDI

La creciente sofisticación de las estructuras transfronterizas de planificación fiscal agresiva ha impulsado la inclusión, en los CDI, de cláusulas específicas antiabuso, cuyo objetivo es garantizar que los beneficios del tratado se concedan únicamente en aquellos supuestos que se alinean con su objeto y finalidad: la eliminación de la doble imposición sin dar lugar a doble no imposición o imposición reducida mediante prácticas de evasión o elusión fiscal⁽¹³⁾.

Como hemos apuntado en alguna ocasión⁽¹⁴⁾, uno de los puntos de fricción se refiere a los criterios empleados para determinar la existencia de un trato fiscal selectivo. En este sentido, la Comisión Europea ha adoptado en resumen dos tipos de posturas. Por una parte, en algunos expedientes de ayudas de estado relativos a los *tax rulings*, ha utilizado como marco de comparación las empresas multinacionales investigadas con el trato aplicado a otras empresas multinacionales (por lo que solo algunos *tax rulings* contendrían elementos de ayuda). Por otra parte, en el resto de asuntos, el elemento de comparación han sido las empresas individuales que no forman parte de un grupo multinacional (por lo que todos los *tax rulings* serían, al menos potencialmente, constitutivos de ayuda). El uso de uno u otro elemento de comparación puede ser crucial en la consistencia del análisis jurídico de la Comisión ante un eventual control posteriormente realizado por los Tribunales de la UE. Este cambio de marco de referencia puede alterar sustancialmente el resultado jurídico y plantea dudas sobre la coherencia de la práctica administrativa, máxime en un contexto en el que los ordenamientos nacionales suelen prever regímenes específicos para grupos de sociedades.

Las cláusulas antiabuso han sido objeto de una profunda revisión en el marco del Proyecto BEPS de la OCDE y el G20, particularmente en su Acción 6, dando lugar a tres mecanismos fundamentales: la cláusula de «beneficiario efectivo»,

(12) JIMÉNEZ, A., «Medidas antiabuso en los convenios fiscales y seguridad jurídica», *Revista Técnica Tributaria*, 2020.

(13) OCDE, *Acción 6 del Plan BEPS: Prevenir la utilización abusiva de los convenios tributarios*, 2015.

(14) PASTORIZA VÁZQUEZ, J.S., *Ayudas de Estado y autonomía de los estados miembros de la unión europea en la configuración de las normas antiabuso específicas previstas en el proyecto BEPS*, Editorial Colex, 2021.

las cláusulas de limitación de beneficios (LOB) y la cláusula del propósito principal (PPT, por sus siglas en inglés). Cada una de ellas aborda, con distinta lógica y estructura normativa, los riesgos de abuso de los CDI.

3.1. Cláusula de «beneficiario efectivo» (*beneficial owner*)

Esta cláusula actúa como un filtro sustancial para evitar que los beneficios de ciertos artículos del CDI (principalmente los referidos a dividendos, intereses y cánones) se extiendan a entidades que, aunque sean formalmente receptoras del pago, no detentan la titularidad material y económica de la renta.

Este concepto fue introducido en el Modelo de Convenio de la OCDE en 1977, aunque con una formulación inicialmente ambigua. La finalidad es excluir a los intermediarios o entidades interpuestas que canalizan los pagos hacia terceros sin sustancia o con un rol meramente pasivo⁽¹⁵⁾.

Según los comentarios de la OCDE, un beneficiario efectivo es quien «tiene el derecho de uso y disfrute» de la renta sin estar legal o contractualmente obligado a transmitirla a otra persona⁽¹⁶⁾. De este modo, se evita el uso de estructuras en cascada o de «conduit companies», que se aprovechan de la red de tratados para reducir o eliminar la imposición.

La cláusula ha sido objeto de una progresiva reinterpretación teleológica, especialmente tras BEPS. Algunos Estados, como Canadá, han desarrollado una jurisprudencia interna que amplía su aplicación conforme al principio de sustancia sobre forma.

3.2. Cláusulas de Limitación de Beneficios (LOB)

Las cláusulas LOB tienen un diseño formalista y se inspiran en el enfoque tradicionalmente adoptado por los Estados Unidos en sus tratados bilaterales. Estas disposiciones restringen el acceso a los beneficios del tratado exclusivamente a los residentes que cumplan determinados requisitos, generalmente relacionados con la composición accionarial, la cotización en bolsa, el tipo de actividad o la distribución de dividendos.

El objetivo es evitar que entidades extranjeras se establezcan en un país contratante únicamente para obtener acceso indirecto a un tratado fiscal más favorable, práctica conocida como «treaty shopping».

En su versión propuesta por el Instrumento Multilateral (MLI), la cláusula LOB puede adoptar diversos niveles de exigencia, con requisitos objetivos que,

(15) LANG, M. *Beneficial Ownership: Recent Trends*. IBFD, 2013.

(16) OCDE, *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio*, 2017.

en algunos casos, incluyen excepciones por actividades sustanciales. Sin embargo, ha sido criticada por su rigidez y complejidad operativa, especialmente en estructuras empresariales legítimas que no cumplen estrictamente con los parámetros predefinidos.

Pese a su sofisticación técnica, la cláusula LOB puede resultar insuficiente si se aplica de forma aislada, motivo por el cual la OCDE propone su combinación con cláusulas PPT o incluso con una GAAR nacional⁽¹⁷⁾.

3.3. Cláusula del *Principal Purpose Test* (PPT)

Esta cláusula es el mecanismo más ampliamente adoptado tras el Proyecto BEPS y constituye el mínimo estándar antiabuso exigido por la Acción 6. Su lógica, funcional y flexible, consiste en denegar los beneficios del tratado cuando una de las principales finalidades de una transacción o estructura es obtener dicho beneficio, salvo que se demuestre que su concesión es conforme con el objeto y finalidad del CDI.

A diferencia de la LOB, la PPT requiere una evaluación subjetiva del propósito de las partes, lo cual genera márgenes interpretativos más amplios, pero también mayor inseguridad jurídica. Sin embargo, permite adaptarse a una mayor variedad de supuestos abusivos que no podrían ser captados mediante criterios meramente formales.

El lenguaje típico de la PPT, tal como lo recoge el Artículo 7 del MLI, se basa en una estructura condicional: «No se otorgará un beneficio conforme al tratado respecto de una renta si es razonable concluir, teniendo en cuenta todos los hechos y circunstancias relevantes, que una de las finalidades principales de cualquier acuerdo o transacción es obtener dicho beneficio».

El criterio de «una de las finalidades principales» ha sido objeto de debate doctrinal por su amplitud potencial, y algunos autores han advertido sobre el riesgo de que su aplicación desincentive estructuras legítimas de planificación fiscal. No obstante, su flexibilidad la ha convertido en el instrumento más aceptado en los tratados adaptados al MLI.

4. PRÁCTICAS ABUSIVAS Y PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA

El fenómeno de la planificación fiscal agresiva, en el que los contribuyentes diseñan estructuras jurídicas y financieras artificiales para minimizar o eliminar la carga tributaria, ha sido uno de los principales catalizadores para la evolución normativa en los CDI. Estas estrategias, si bien en muchas ocasiones se

(17) OCDE, *Multilateral Instrument (MLI): Explanatory Statement*, 2017.

CUESTIONES CONFLICTIVAS SOBRE RESIDENCIA FISCAL EN LA TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL DE DEPORTISTAS⁽¹⁾

José Ángel GÓMEZ REQUENA
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Centro Internacional de Estudios Fiscales
Universidad de Castilla-La Mancha

1. INTRODUCCIÓN
2. TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL DE LAS RENTAS DE DEPORTISTAS: CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN E IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES
 - 2.1. Tributación de las rentas de deportistas en los Convenios de Doble Imposición
 - 2.2. Tributación de las rentas de deportistas en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes
3. CUESTIONES PROBLEMÁTICAS EN LA RESIDENCIA FISCAL DE LOS DEPORTISTAS A LA LUZ DE LA NORMATIVA DOMÉSTICA E INTERNACIONAL
 - 3.1. La residencia fiscal de los deportistas: ámbito doméstico e internacional
 - 3.2. Ausencias esporádicas y residencia fiscal de deportistas en España
 - 3.3. Escenarios conflictivos sobre deportistas y la aplicación del criterio de la permanencia y el centro de intereses económicos en España
4. CONCLUSIONES 957
5. BIBLIOGRAFÍA

(1) Este artículo es, en parte, fruto de la participación de su autor como miembro del equipo de investigación del Proyecto Europeo financiado por la Comisión Europea «Enhancing the collection and analysis of national data on intra-EU Posting» (Ref. 101139955— Posting.stat 2.0), cuyo IP-UCLM es Óscar Contreras Hernández.

1. INTRODUCCIÓN

La tributación internacional de los deportistas implica, en algunos casos, algunos desafíos e incluso conflictos tributarios que se suscitan en torno a la determinación de la residencia fiscal de estos sujetos.

Las rentas de los deportistas se tratan uniformemente en el ámbito internacional a través del art. 17 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE (MCOCDE, en lo sucesivo), así como por sus Comentarios. Este artículo está dedicado a determinar las reglas de reparto de la potestad tributaria para las rentas de artistas y deportistas. Estas rentas se suelen obtener en un escenario de gran movilidad entre diversos países y responden también a diferente naturaleza⁽²⁾, como por ejemplo las rentas que derivan de sus propias actuaciones deportivas, los premios obtenidos o las rentas derivadas de la utilización de su imagen en un evento deportivo o como mera publicidad.

El art. 17 MCOCDE aboga por una regla de reparto de la potestad tributaria compartida e ilimitada entre el Estado de residencia y el de la fuente, lo cual implica un gran empoderamiento para que las jurisdicciones en las cuales se realice una actuación deportiva en la que un deportista perciba un rendimiento, ya sea de forma directa o indirecta, puedan someter a tributación dichas rentas.

El presente trabajo tiene por objeto analizar las cuestiones principales y controvertidas del régimen fiscal internacional de las rentas de los deportistas. El trabajo se centra en uno de los principales focos de conflictividad en este sector como es el de la determinación de la residencia fiscal del deportista. La residencia fiscal es el primer paso para que una jurisdicción pueda ejercer la potestad tributaria sobre un determinado contribuyente y someter a imposición la renta mundial obtenida.

El trabajo se divide, esencialmente, en dos partes destacadas. En primer lugar, se realiza un estudio de las rentas de artistas y deportistas del art. 17 MCOCDE y la interpretación que realizan los Comentarios al MCOCDE y, en segundo lugar,

(2) Cfr. RAMÍREZ GÓMEZ, S., «Las rentas de los deportistas en la fiscalidad internacional», *Revista Española de Derecho Financiero*, BIB\2019\827 núm. 181, 2019, p. 1 (consultado a través de Aranzadi Digital el 22.05.2025).

se aborda el estudio de las cuestiones conflictivas acerca de la residencia fiscal de los deportistas. En este sentido, se adopta un enfoque tanto internacional como doméstico, analizando algunos pronunciamientos jurisprudenciales que han afectado a deportistas profesionales sobre su determinación de la residencia fiscal en territorio español.

2. TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL DE LAS RENTAS DE DEPORTISTAS: CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN E IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES

2.1. Tributación de las rentas de deportistas en los Convenios de Doble Imposición

2.1.1. Regla de reparto de la potestad tributaria

El análisis de la tributación internacional de las rentas obtenidas por deportistas debe partir del artículo 17 MCOCDE, así como de sus comentarios, en su versión actual del año 2017. Este tipo de renta y la consiguiente regla de reparto de la potestad tributaria establecida aparece en el MCOCDE desde la versión de 1963 con una doble finalidad, desde nuestra perspectiva.

Por un lado, estamos ante un tipo de renta con un tratamiento *ad hoc* en el seno de los Convenios fiscales que, como regla general, empodera a los Estados fuente, es decir, aquellos en los que se lleva a cabo una actuación deportiva (o artística) por la cual percibe rentas un deportista no residente. Y, por otro lado, existe un componente de lucha contra la evasión y elusión fiscal en tanto que el art. 17 MCOCDE evita situaciones de «desimposición» y de traslado artificial de bases imponibles hacia sociedades interpuestas en países de baja o nula tributación.

En caso de no existir este precepto en los convenios fiscales, las rentas de los deportistas (y artistas) respondería a las reglas de reparto del art. 7 y 15, dedicados a los beneficios empresariales y a las rentas obtenidas por trabajadores, respectivamente. El art. 17 MCOCDE actúa como *lex specialis* que prevalece sobre las reglas de reparto de la potestad tributaria de los artículos 7 y 15.2 MCOCDE⁽³⁾.

En estos casos, existe una prevalencia de la tributación exclusiva en el Estado de residencia de su perceptor, por lo que las rentas originadas en el Estado de la

(3) MORENO GONZÁLEZ, S., «Las reglas de reparto de la potestad tributaria en los Convenios para evitar la doble imposición», en MORENO GONZÁLEZ, S., y NOCETE CORREA, F.J. (Dirs.), *Introducción a la fiscalidad internacional*, 2.ª ed., Atelier, Barcelona, 2023, p. 173.

fuelle no podrían someterse a tributación en la jurisdicción donde se generó el correspondiente valor y se manifestó la capacidad económica.

Entre los principales motivos para crear un tipo de renta específica con su consiguiente reparto de la potestad tributaria para los deportistas y artistas se encuentran la gran movilidad de este tipo de contribuyentes, su capacidad para generar grandes cantidades de dinero en cortos períodos de tiempo y la articulación de esquemas de planificación fiscal que, a través de la interposición de sociedades y la bifurcación del componente económico de los derechos de imagen permiten la elusión de las obligaciones tributarias en los países fuente⁽⁴⁾.

El art. 17 MCOCDE lleva por título «Artistas y Deportistas» y en él se recoge una regla de reparto de la potestad tributaria entre el Estado de residencia y el Estado de la fuente de tipo compartida e ilimitada. En su primer apartado se determina que:

«No obstante lo dispuesto en el artículo 15, las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de sus actividades personales en el otro estado contratante en calidad de artista, tal como actor de teatro, cine, radio o televisión o como músico, o en calidad de deportista, pueden someterse a imposición en ese otro Estado».

Por su parte, el apartado segundo recoge una cláusula antiabuso que garantiza la tributación en el Estado fuente incluso en el supuesto en el que las rentas obtenidas en él no se atribuyesen al artista o deportista, sino a otra persona (como podría ser una empresa). Señala este precepto que: «No obstante lo dispuesto en el artículo 15, cuando las rentas derivadas de las actividades realizadas por un artista o deportista en esa calidad, no se atribuyan al propio artista o deportista sino a otra persona, dichas rentas pueden someterse a imposición en el Estado contratante donde se realicen las actividades del artista o deportista».

El Modelo de Convenio Tributario de la Organización de Naciones Unidas se pronuncia en términos similares, siendo una muestra del consenso internacional que ha desplegado el art. 17 MCOCDE sobre el reparto de potestad tributaria en el caso de las rentas de los deportistas y artistas.

El establecimiento de una regla de reparto de la potestad tributaria compartida entre el Estado de residencia y el de la fuente, en la cual este último puede someter a imposición toda la renta obtenida por el deportista de forma ilimitada puede provocar doble imposición internacional, de tipo jurídica. Esta regla de tributación compartida e ilimitada es la que contienen la práctica totalidad

(4) Cfr. SANTOS POVEDA, M., y RUBIO CUADRADO, F., «La fiscalidad de los no residentes en España (X): la tributación de las rentas de artistas y deportistas en los Convenios para evitar la doble imposición», en CORRAL GUADAÑO, I. (Dir.), *Manual de Fiscalidad Internacional*, Vol. I, IEF, Madrid, 2016, pp. 701-702.

de Convenios fiscales suscritos con España, encontrando una excepción en el Convenio de Doble Imposición con Austria, en el cual existe una regla de tributación exclusiva en el Estado fuente para las rentas obtenidas por artistas y deportistas en su artículo 18.

Para ello, deben activarse en los convenios fiscales los correspondientes mecanismos de eliminación de dicha doble imposición. En estos casos, corresponderá al Estado de residencia aplicar el método de exención (integral o con progresividad) o el método de imputación (íntegra o limitada) para corregir esta situación, al ser dicha jurisdicción en la cual el contribuyente debe tributar por su renta mundial.

2.1.2. Concepto de deportista en el ámbito de los Convenios de Doble Imposición

Ni el MCOCDE ni sus Comentarios ofrecen una definición precisa de qué es un deportista a los efectos del art. 17 MCOCDE. El sistema de fuentes nos guía para aplicar, en primer lugar, el concepto de deportista que se incluya en el ámbito del Convenio fiscal correspondiente, interpretado conforme al MCOCDE y a sus comentarios. En segundo lugar, en defecto de una delimitación subjetiva en la perspectiva internacional, habría que recurrir a la legislación interna del correspondiente país. Esta situación puede provocar escenarios de heterogeneidad en la delimitación del concepto «deportista» en la fiscalidad internacional. Por ello, CHICO DE LA CÁMARA aboga por la uniformidad de este tipo de definiciones técnicas en el ámbito del MCOCDE con el fin de garantizar la seguridad jurídica⁽⁵⁾.

El artículo 3.2 MCOCDE da cobertura a que un determinado término o expresión del correspondiente Convenio fiscal que no esté definido en él mismo pueda ser interpretado conforme al significado que le atribuya en ese momento la legislación del Estado contratante. En este caso, la legislación tributaria española tampoco contiene una definición de lo que es un deportista.

La legislación laboral española contiene una definición de deportista profesional en el Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales. Esta norma indica en su artículo 1 que son deportistas profesionales

(5) Cfr. CHICO DE LA CÁMARA, P., «Propuesta para la modificación de la regla de reparto en el art. 17 MCOCDE para la tributación internacional de los artistas y deportistas», *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, COM\2024\22529, núm. 26, 2024, p. 2 (consultado a través de Aranzadi Digital el 22.05.2025).

«Quienes, en virtud de una relación establecida con carácter regular, se dediquen voluntariamente a la práctica del deporte por cuenta y dentro del ámbito de organización y dirección de un club o entidad deportiva a cambio de una retribución».

Sin perjuicio de esta definición enmarcada en el Derecho laboral y de su potencial para la aplicación de un determinado Convenio de Doble Imposición por parte de España invocando la tributación en fuente de la renta obtenida por un deportista, los Comentarios al MCOCDE arrojan también algunas ideas.

Los párrafos 5 y ss. de los Comentarios al MCOCDE muestran las siguientes indicaciones en un ejercicio de delimitación positiva y negativa del concepto de «deportista» a los efectos de tal precepto:

— El concepto «deportista» se circunscribe a quienes participan en actividades deportivas, no solo individuales, sino también colectivas. En este sentido este concepto engloba a corredores, saltadores, nadadores, jugadores de golf, jinetes, futbolistas, jugadores de críquet, tenis, pilotos de carrera (motociclismo y automovilismo).

— Se incluyen también a los deportes que exigen algún tipo de esfuerzo, ya sea físico o mental, como el billar, el ajedrez, el *bridge*, y similares.

— Las rentas obtenidas por los representantes o por la organización de un evento deportivo no entran dentro del ámbito de aplicación del art. 17 MCOCDE, salvo que estos sujetos obtuviesen las rentas por cuenta del deportista.

— El art. 17 MCOCDE también incluye las rentas obtenidas por deportistas con independencia de quien pague las rentas, dando como ejemplos los premios pagados por una federación, una asociación o una liga nacional a un equipo o a una persona física con relación a la celebración de un acto deportivo.

— La referencia a un deportista se aplica incluso a situaciones de deportistas *amateurs*. No solo se circunscribe a un deportista profesional, sino también a aquel que interviene con esa condición, aunque sea solo una única vez, y obtiene por su actividad un premio dotado económicamente.

— Las rentas obtenidas por informar sobre una actuación deportiva o participar como comentarista, cuando este sujeto no participa en esta actividad deportiva, no forman parte del art. 17 MCOCDE. Por ello, señalan los Comentarios que los honorarios que pueda percibir un deportista retirado o lesionado por razón de su intervención como comentarista durante la retransmisión deportiva en la que no participa, no está comprendida en el ámbito del art. 17.

— La preparación, tales como los entrenamientos, forman parte de la actividad deportiva. Si el deportista obtiene una retribución por el tiempo

que duran dichas sesiones preparatorias, como por ejemplo las sesiones de pretemporada de los futbolistas en países donde no residen, entrarían dentro del ámbito de aplicación del art. 17 MCOCDE.

— No se consideran rentas de naturaleza deportiva los premios conseguidos por el dueño de un caballo o de una escudería de motociclismo o automovilismo. Cuestión distinta sería si el dueño del caballo o la escudería recibiesen un pago por la realización de una actuación deportiva de su jinete o piloto. En estos casos, sí resultaría de aplicación el art. 17 MCOCDE porque se estaría remunerando una actividad deportiva por parte de un deportista.

En síntesis, puede observarse que el elemento subjetivo no es tan determinante como el aspecto objetivo para entender aplicable el art. 17 MCOCDE. En este sentido, lo primordial es la naturaleza de la actividad realizada. Los propios Comentarios abren la puerta a incluir en este precepto las rentas obtenidas por deportistas *amateur*, de tal forma que la clave radica en que se realice una actividad deportiva, en la cual se compita por obtener un premio o resultado y, para ello, exista un esfuerzo físico o mental.

Por ello, estimamos que tiene gran relevancia la definición de deportista otorgada por Vogel: «individuo que participa en ciertas actividades físicas o mentales que son ejercidas como un fin en sí mismas, normalmente dentro de ciertas reglas y de una organización específicamente para ello y sin que sea preciso ningún grado de profesionalidad»⁽⁶⁾. En términos parecidos se posiciona CORDEWENER, indicando que los deportistas, a los efectos del art. 17.1 MCOCDE se pueden definir como: «persons who engage in some physical or mental activity that is exercised as an end in itself, usually on the basis of certain rules and in certain organizational forms specifically designed for it»⁽⁷⁾.

Pese a no ser una definición que se encuentre en los Comentarios, la misma engloba perfectamente lo que debe considerarse como deportista y, por lo tanto, en caso de obtener alguna renta en el Estado fuente poder activarse la aplicación del correspondiente artículo del Convenio fiscal dedicado a la tributación de las rentas de deportistas. Igualmente, estimamos que los deportistas de *e-sports* o deportes electrónicos también pueden tener cabida en este concepto a los efectos del art. 17 MCOCDE, siempre y cuando se cumplan las características objetivas señaladas.

(6) VOGEL, K., *Double Taxation Conventions*, Kluwer Law International, La Haya, 1997, p. 976, citado por CHICO DE LA CÁMARA, P., «Propuesta para la modificación de la regla de reparto en el art. 17 MCOCDE para la tributación internacional de los artistas y deportistas», *op. cit.*

(7) CORDEWENER, A., «Article 17. Entertainers and sportspersons», en REIMER, E., y RUST, A. (Eds.), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, 5.ª ed., Wolters Kluwer, 2022, p. 1531.

2.1.3. *Rentas atribuibles a los deportistas a la luz del art. 17 MCOCDE*

Tal y como se ha señalado anteriormente, la regla de tributación compartida se aplica cuando las rentas deriven de una actuación personal del deportista en el territorio del Estado fuente. Por tanto, es determinante que el deportista actual en calidad de tal en el Estado fuente y que obtenga retribuciones por su actividad, con independencia de la residencia del pagador. En definitiva, esa obtención de rentas puede ser directa o indirectamente, pero la clave de bóveda es que las mismas deriven de una actuación personal de índole deportivo en el correspondiente Estado.

Tal y como ha señalado Toribio Bernárdez, la referencia de los Comentarios MCOCDE a las rentas derivadas directa o indirectamente de una actuación «pecan de cierta vaguedad, lo cual puede generar un importante déficit de seguridad jurídica, especialmente cuando se trate de dirimir qué rentas cabe aceptar como indirectamente derivadas de la actuación»⁽⁸⁾.

En ocasiones, los deportistas ejercen su actividad en diversos países de tal manera que hay que atribuir a cada Estado la porción de renta que ha derivado de la realización de una actividad en dicha jurisdicción. En estos términos, el párrafo 9.2 de los Comentarios al artículo 17.1 MCOCDE indican que las rentas estrechamente relacionadas con la actividad, como por ejemplo el premio pagado al ganador de una competición deportiva que se celebra en un determinado país, se atribuirán a ese Estado.

Sin embargo, en los casos en los cuales el deportista forme parte de un club o equipo, la retribución percibida como empleado abarque actividades deportivas que se celebren en un determinado país deberá imputarse al país de la fuente correspondiente en función del número de días de trabajo prestado en ese Estado en el cual el deportista asalariado ha llevado a cabo su actividad.

Los comentarios ponen el ejemplo de un ciclista perteneciente a un equipo, el cual viaja por diversos países para participar en competiciones, aparece en conferencias de prensa organizadas por el equipo y participa en actividades de entrenamiento, obteniendo primas que dependen de sus resultados en las carreras. En estos casos, aconseja el párrafo 9.3 de los Comentarios al artículo 17 atribuir a cada Estado el sueldo en función del número de días de trabajo realizados y las primas en función del lugar en el que se celebran las carreras correspondientes.

(8) TORIBIO BERNÁRDEZ, L., «La tributación de las rentas de artistas y deportistas en un escenario marcado por las nuevas formas de entretenimiento digital», en MERINO JARA, I. (Dir.), *Cuestiones actuales y conflictivas de la fiscalidad internacional*, Wolters Kluwer— CISS, Madrid, 2022, p. 615.

A tenor de este criterio de «conexión estrecha» de la renta obtenida por el deportista con el territorio fuente, se indica en los comentarios que, si un deportista obtiene rentas derivadas de los derechos de imagen, patrocinio o publicidad como consecuencia del desarrollo de un evento deportivo, también tendrán la consideración de rentas de deportistas del art. 17 MCOCDE. Obsérvese que estamos hablando de rentas que percibiría el propio deportista. Cuando el pago se realizase a un tercero y no redunde en beneficio del deportista, ese pago no estará estrechamente relacionado con la actividad personal de este y no constituirá una renta imputable en el art. 17 MCOCDE.

Por ejemplo, a tenor del párrafo 9.5 de los Comentarios al art. 17 MCOCDE, sí se considera dentro de su ámbito de aplicación a las rentas obtenidas por el uso o cesión de derechos de imagen del deportista si su uso se encuentra estrechamente relacionado con la intervención del deportista en Estado. Por ejemplo, si la imagen del deportista patrocinase un evento deportivo, las rentas percibidas por dicha cesión de su imagen entrarían dentro del art. 17 MCOCDE. Igual sería la conclusión si el deportista recibe ingresos por la venta de *merchandising* que usa su nombre o marca. En caso de que no se produzca esa especial ligazón, las rentas obtenidas podrían ser gravadas a la luz del artículo 12 MCOCDE como cánones.

La propia Agencia Estatal de Administración Tributaria comparte este criterio. En su *Nota relativa a la tributación de artistas y deportistas no residentes*, apunta que las rentas periféricas a la actuación de un artista o deportista podrán incluirse en el ámbito del Convenio fiscal correspondiente como rentas de artistas y deportistas cuando exista una estrecha relación entre la renta y la actuación del artista o deportista en un Estado. En este sentido existe estrecha relación «cuando razonablemente quepa entender que no se habría obtenido la renta en ausencia de dicha actuación»⁽⁹⁾.

En definitiva, este párrafo 9.5 de los comentarios al art. 17 MCOCDE pretende actuar como una especie de cláusula antiabuso en tanto que atribuye también la potestad de gravamen al Estado fuente a rentas que pueden estar remunerando la actividad del deportista por vía indirecta como es la cesión de su imagen.

2.1.4. La cláusula del art. 17.2 MCOCDE: interposición de sociedades en la obtención de rentas por parte de deportistas

El apartado segundo del art. 17 MCOCDE contiene desde la versión publicada en 1977 una cláusula antiabuso que habilita al Estado fuente a someter a

(9) AEAT, *Nota relativa a la tributación de artistas y deportistas no residentes*, marzo 2023, disponible en https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/Sede/Tema/Normativa/Doctrina_Criterios/Criterios/No_Residentes/Artista_deportista_No_residentes.pdf (último acceso: 22.05.2025).

tributación las rentas que deriven de las actividades personales de los artistas o deportistas como consecuencia de su actuación en dicha jurisdicción, aun cuando hubiesen sido obtenidas por parte de otra persona. En caso de no existir esta cláusula, si la renta fuese satisfecha a una sociedad interpuesta entre el promotor del evento deportivo y el deportista, la tributación sería exclusiva en el Estado de residencia de la sociedad ex art. 7 MCOCDE, de tal forma que, el Estado de la fuente pierde un legítimo derecho a gravar este tipo de renta que se ha generado en su territorio.

Indica el artículo 17.2 MCOCDE:

«No obstante lo dispuesto en el artículo 15, cuando las rentas derivadas de las actividades realizadas por un artista o deportista en esa calidad, no se atribuyan al propio artista o deportista sino a otra persona, dichas rentas pueden someterse a imposición en el Estado contratante donde se realicen las actividades del artista o deportista».

Esta cláusula nace, principalmente, con el objetivo de contrarrestar las prácticas evasivas consistentes en interponer sociedades, de tal forma que estas entidades reciben directamente los pagos por las actuaciones de los artistas o deportistas. Asimismo, desde la modificación operada en la versión del MCOCDE de 1992 se ensancha el ámbito de aplicación de esta cláusula antiabuso hacia los esquemas de planificación fiscal en los cuales las sociedades interpuestas reciben pagos relacionados con la actividad artística o deportiva, con independencia de que estén controladas, directa o indirectamente por el artista o deportista.

No obstante, según la doctrina administrativa, a los efectos del art. 17 del MCOCDE, no se entienden incluidas en él las rentas que retribuyan los elementos de producción como escenario, transporte de los equipos y del personal técnico, iluminación, equipos y técnicos de sonido, y demás actividades de producción y apoyo, ya que no son rentas que derivan exclusivamente de la actuación del artista, tal y como refleja la contestación de la Dirección General de Tributos a la Consulta V2965-21, de 22 de noviembre de 2021. Estas rentas corresponden con la retribución de servicios que posibilitan la actuación de un artista. Desde nuestro punto de vista, esta doctrina es extrapolable también a un caso en el que la actividad fuese realizada por un deportista.

En lo que respecta a la remuneración obtenida por los representantes tampoco se considera incluida en los arts. 17 de los Convenios fiscales, a tenor de la citada Resolución. En este sentido indica que estas «rentas no están incluidas en el ámbito del artículo 17 de los Convenios aplicables, y, en consecuencia, en virtud del artículo 7 de los mencionados Convenios, no pueden gravarse en España a no ser que las empresas realizasen su actividad en España por medio de un establecimiento permanente situado en él».

En lo que respecta a las rentas obtenidas por un deportista no residente como consecuencia de la cancelación de un evento deportivo, como es una carrera de motociclismo en España, no se entienden localizadas en España y, por lo tanto, no pueden calificarse como rentas de artistas y deportistas en el correspondiente Convenio fiscal y otorgarse a España la potestad de gravamen de la mismas en su IRNR.

En esta línea, la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 12 de julio de 2023 fija el siguiente criterio: «No se entienden localizadas en España las rentas obtenidas por un residente fiscal en Suiza por una carrera de motociclismo en España en la que está acreditada su no participación por lesión, pese a que esté acreditado el pago íntegro por la escudería italiana en función del contrato y el calendario de carreras. En tal sentido los Comentarios al Modelo de Convenio OCDE excluyen de este tipo de rentas las satisfechas en caso de cancelación de la actuación».

Las rentas que se someterán a imposición en el Estado fuente serán aquellas que tengan una conexión directa con la actuación personal del deportista. En este sentido, el párrafo 11.2 de los comentarios al art. 17 MCOCDE no considera incluidos en la presente cláusula antiabuso aquellas rentas obtenidas por los propietarios de las escuderías de coches de carrera o por los propietarios de los caballos, salvo que esas rentas se obtuviesen por cuenta del jinete o piloto. Estas rentas no se están obteniendo como consecuencia de la actividad deportiva del jinete o piloto, sino que se obtienen por razón de actividades relativas con la propiedad y el entrenamiento del caballo o con el diseño, construcción, propiedad y mantenimiento del coche. Por ello, en estos casos, estas rentas se calificarían como beneficios empresariales del art. 7 MCOCDE y tributarían exclusivamente en el Estado de residencia de la escudería o del propietario del caballo.

Por su parte, el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) ha refrendado que tanto desde la óptica de la normativa doméstica como la convenida, en los casos en que un deportista no residente obtiene un premio por su actuación deportiva en España y este es satisfecho a través de una asociación deportiva, la cual a su vez ha ingresado el importe de la correspondiente entidad organizadora en España, se entiende igualmente que el ordenamiento tributario español está habilitado para someter a gravamen esa renta en el propio deportista.

En este sentido, la Resolución del TEAC 24 de septiembre de 2024 (RG 1999-2021) indica como criterio el siguiente: «Tanto conforme a la normativa interna española (TRLIRNR) como a la convenida, el sometimiento a gravamen en España de la renta (premio por participar en la competición celebrada en España) obtenida por un deportista no residente se aplica con independencia de quien pague la renta, de modo que si los galardones o premios sufragados por

la organizadora española (que los paga a la Asociación), son pagados por una federación, liga nacional, asociación (como sucede en nuestro caso), etc. a los deportistas no residentes en relación con el acto deportivo celebrado en España, los ingresos obtenidos por esos deportistas no residentes por la participación en el evento/competición deben tributar de la misma forma que si el premio lo hubiera satisfecho directamente al deportista y están sometidos a la correspondiente retención».

Sin embargo, la normativa doméstica tiene un alcance más expansivo en lo que respecta a la tributación en España por rentas obtenidas por entidades no residentes que deriven de la actuación de un artista o deportista en España. A diferencia del art. 17.2 MCOCDE, el art. 13.1 b) 3.º del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (TRLIRNR), amplía la potestad tributaria del Estado español hacia las rentas que también deriven «de cualquier otra actividad relacionada con dicha actuación, aun cuando se perciban por persona o entidad distinta del artista o deportista». Es preciso matizar que este precepto resultaría aplicable en ausencia de un Convenio fiscal aplicable.

El art. 13.1 b) 3.º TRLIRNR señala: «Las rentas de actividades o explotaciones económicas realizadas sin mediación de establecimiento permanente situado en territorio español, cuando no resulte de aplicación otro párrafo de este artículo, en los siguientes casos: 3.º Cuando deriven, directa o indirectamente, de la actuación personal en territorio español de artistas y deportistas, o de cualquier otra actividad relacionada con dicha actuación, aun cuando se perciban por persona o entidad distinta del artista o deportista».

Este precepto no solo se aplica a las rentas obtenidas por las actividades personales realizadas por un deportista, a imagen y semejanza del art. 17.2 MCOCDE, sino que va más allá y también entiende sujetas al IRNR las rentas derivadas de cualquier otra actividad relacionada con la misma, aun cuando hubiesen sido percibidas por una entidad distinta al deportista.

Sin embargo, algunos Convenios de Doble Imposición firmados por España se apartan de la doctrina OCDE en el sentido de que exigen que la entidad beneficiaria de los beneficios esté controlada por el artista o deportista, como por ejemplo los Convenios fiscales con Estados Unidos, Canadá, Francia o Japón.

Una de las situaciones conflictivas que se han detectado con relación a la aplicación de la cláusula del apartado segundo del art. 17 MCOCDE por parte de los Convenios fiscales firmados por España ha sido el hecho de que en algunos de ellos esta cláusula antiabuso no está establecida por ser anteriores a 1977. Por todos es conocido los Comentarios al MCOCDE abogan por una interpretación dinámica en la medida de lo posible. Señala el párrafo 33 de la Introducción al MCOCDE que «en la medida de lo posible, los convenios

LA EXENCIÓN POR CÁNONES SATISFECHOS A ENTIDADES RESIDENTES EN OTROS ESTADOS MIEMBROS DE LA UNIÓN EUROPEA: BENEFICIARIO EFECTIVO, PRINCIPIO DE PRIMACÍA Y CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN

Enrique ORTIZ CALLE
*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Carlos III de Madrid*

1. EL SIGNIFICADO DE LOS CÁNONES O REGALÍAS: ALGUNAS CUESTIONES POLÉMICAS
2. LA EXENCIÓN DEL ARTÍCULO 14.1.M) DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES: LA CLÁUSULA DE BENEFICIARIO EFECTIVO
3. EL DILEMA ENTRE LA APLICACIÓN DEL TIPO DE RETENCIÓN PREVISTO EN EL CONVENIO DE DOBLE IMPOSICIÓN Y EL PREVISTO EN LA LEGISLACIÓN INTERNA: ¿REALMENTE SE TRATA DE UN PROBLEMA RELATIVO AL SISTEMA DE FUENTES?
4. REFLEXIÓN FINAL
5. BIBLIOGRAFÍA

1. EL SIGNIFICADO DE LOS CÁNONES O REGALÍAS: ALGUNAS CUESTIONES POLÉMICAS

Como resulta de sobra conocido, el concepto de canon se identifica con las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso o por la cesión de derechos de explotación de la propiedad intelectual e industrial. Dentro de la propiedad intelectual tendrían cabida, entre otros, las obras literarias, artísticas y científicas, composiciones y adaptaciones musicales, traducciones, películas, programas de ordenador o bases de datos. La propiedad industrial remite esencialmente a las patentes, los modelos de utilidad y las marcas⁽¹⁾. En todo caso, la noción de canon se encuentra más allá de la esfera del Derecho fiscal internacional, porque si hablamos de cánones se alude a todas las rentas derivadas de la cesión de determinados elementos patrimoniales, pudiendo recibir la calificación de rentas del capital mobiliario o de rentas empresariales, lo que tanto en el ámbito doméstico como en el internacional trae consigo importantes consecuencias⁽²⁾.

En este sentido, el artículo 13.1.f) del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (LIRNR en lo sucesivo) dispone que entre las rentas que se entienden obtenidas en territorio español se encuentran los cánones o regalías satisfechos por personas o entidades residentes en territorio español o por establecimientos permanentes situados en este, o que se utilicen en territorio español. Los cánones, junto con los intereses y los dividendos, constituyen para el legislador español rendimientos de capital mobiliario. El citado artículo 13 se relaciona directamente, como es obvio, con el artículo 12 del Modelo Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (MCOEDE).

La posición de la OCDE, a diferencia de lo establecido por la normativa española, se concreta en que los cánones tributen exclusivamente en el Estado de residencia, si bien no son pocos los Estados —es el caso de España— que han

(1) Para una visión general, FALCÓN Y TELLA, R., y PULIDO GUERRA, E., *Derecho fiscal internacional*, 2.ª edición, Marcial Pons, Madrid, 2013, pp. 144-149.

(2) Cfr., DELGADO PACHECO, A., «El régimen de los cánones en la fiscalidad internacional: cuestiones especialmente debatidas en España», en SERRANO ANTÓN, F. (Dir.), *Fiscalidad internacional*, V.I., CEF, 8.ª ed., Madrid, 2022, p. 763.

formulado las oportunas reservas para defender la imposición en el Estado de la fuente, asumiendo de este modo la tributación compartida⁽³⁾. La posición de la OCDE se debe, sin duda, a que los cánones, a diferencia de otras rentas pasivas (dividendos e intereses), tienen una naturaleza más económica, es decir, fuertemente ligada a una actividad empresarial, lo que justificaría en ese caso su gravamen exclusivo en el Estado de residencia frente a la opción de la tributación compartida. Esta diferente mirada enfrenta claramente a los Estados en función de que sean importadores o exportadores de tecnología. Es de destacar que la Administración española ha ido cambiando paulatinamente de posición a este respecto, debido a la transformación de España como país exportador de capitales y seguramente para evitar los efectos económicos perniciosos que puede acarrear un apetito fiscal excesivo, a cuyo fin se han eliminado las reservas al artículo 12 MCOCDE, comenzando por la propia tributación de los cánones en la fuente y a la firma de Convenios de Doble Imposición (CDI) con tributación exclusiva en residencia, siendo un hito inicial el Convenio firmado con Alemania (BOE de 30 de julio de 2012)⁽⁴⁾ al que siguieron los Convenios con el Reino Unido (BOE de 15 de mayo de 2014) y Estados Unidos (Protocolo y Memorando de entendimiento que modifican el Convenio, BOE de 23 de octubre de 2019).

Centrándonos en el concepto de canon, el artículo 13.1.f). 3.º LIRNR establece que:

«Tienen la consideración de cánones o regalías las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso de:

Derechos sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas.

Patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos.

Derechos sobre programas informáticos.

Informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

Derechos personales susceptibles de cesión, tales como los derechos de imagen.

Equipos industriales, comerciales o científicos.

Cualquier derecho similar a los anteriores.

(3) Vid., GIL GARCÍA, E., «Cuestiones conflictivas en la calificación de los cánones en los Convenios españoles», en MERINO JARA, I (Dir.), *Cuestiones actuales y conflictivas de la fiscalidad internacional*, CISS, Madrid, 2022, pp. 521-522.

(4) Cfr., DELGADO PACHECO, A., «El régimen de los cánones...», cit., p. 764.

En particular, tienen esa consideración las cantidades pagadas por el uso o la concesión de uso de los derechos amparados por el Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, la Ley 11/1986, de 20 de marzo, de Patentes, y la Ley 17/2001, de 7 de diciembre, de Marcas».

Por otro lado, la LIRNR utiliza en ese mismo precepto dos puntos de conexión para sujetar las rentas a gravamen, en concreto: el criterio del pagador, que ha de ser un residente en territorio español o un establecimiento permanente situado en el mismo, y el criterio de la utilización de los derechos o la prestación de los servicios en ese territorio. La regla de sujeción se completa con la de no sujeción prevista en el artículo 13.2.b) LIRNR, por la que no se consideran obtenidos en territorio español los rendimientos «satisfechos a personas o entidades no residentes por establecimientos permanentes situados en el extranjero, con cargo a estos, cuando las prestaciones correspondientes estén vinculadas con la actividad del establecimiento permanente en el extranjero».

Del artículo 13.1. 3.º f) se deduce que el legislador español hace suyo un concepto de canon excesivamente amplio que trae causa de la posición tradicional española en la OCDE, en buena medida superada según hemos dicho, que quiere atraer a nuestro país el gravamen de estas rentas para lo cual se asume la calificación de rentas pasivas de algún modo desconectadas de una actividad empresarial; lo que ciertamente no se ajusta a la realidad económica de estos flujos de capital.

Más allá de estas consideraciones generales, la remisión efectuada a las leyes civiles y mercantiles excluye de raíz el carácter autónomo del concepto contenido en la normativa española; de esta manera, como con razón señala GIL GARCÍA, si un no residente percibe una renta como contraprestación por la cesión de uso de una patente y el CDI determina, por poner solo un ejemplo, que España en cuanto Estado de la fuente puede someter a tributación dicha renta, será necesario analizar la legislación española en materia de propiedad industrial⁽⁵⁾.

De manera más concisa que el legislador español el artículo 12.2 MCOCDE define canon como «los pagos de cualquier clase que se perciben por el uso, o la concesión de uso, de derechos de autor sobre obras literarias, incluidas las películas cinematográficas, de patentes, marcas, diseños o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas».

(5) GIL GARCÍA, E., «Cuestiones conflictivas en la calificación de los cánones en los Convenios españoles», cit., p. 523.

Se puede apreciar que el transcrito artículo 12 no incluye, a diferencia del artículo 13.1.f) LIRNR, la cesión del derecho de uso de equipos industriales, comerciales o científicos, así como tampoco las rentas derivadas de derechos de programas informáticos y derechos de imagen. Esta inclusión se debe a la Directiva 2003/49/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, a la que más tarde nos referiremos, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros, en la medida en que el artículo 2.b) de esta Directiva, en efecto, menciona expresamente esos derechos.

En cualquier caso, la Administración tributaria española ha sostenido tradicionalmente una interpretación muy amplia del concepto de equipo industrial, comercial o científico, entendiendo prácticamente que cualquier elemento del activo fijo sería un equipo de estas características. Como ha destacado DELGADO PACHECO, no parece que sea este un criterio correcto si entendemos esa expresión o esos términos en el contexto de la tributación de los cánones⁽⁶⁾. Así, la Dirección General de Tributos, en contestación a consulta de 25 de mayo de 2006 (V0983/2006) ha considerado cánones los pagos por el arrendamiento financiero de cajas y «pallets»; y la resolución de 22 de junio de 2007 defiende esa misma calificación respecto del alquiler de determinados elementos necesarios para la organización y montaje de un evento (V1346/2007); en esa misma línea habría que citar las contestaciones de 4 de diciembre de 2007 (V2610/2007) y de 22 de septiembre de 2009 (V2108/2009) que se refieren, respectivamente, al arrendamiento financiero de embarcaciones deportivas y al arrendamiento de animales para un parque temático.

Más correcta me parece la calificación de los arrendamientos de estos equipos dentro de la categoría de los beneficios empresariales al amparo del artículo 7 MCOCDE, si bien no son escasos los CDI suscritos por España en los que se mantiene la calificación como cánones. El amplio concepto de canon que asume nuestro legislador, al incluir el arrendamiento de equipos, no se ajusta a la sustancia económica de la operación, que es la propia de una renta empresarial. De hecho, la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes no incluyó a estas rentas dentro de los cánones. Fue la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, la que asumió la postura hoy reflejada en la LIRNR y que se acomodaba a la reserva formulada por España al artículo 12 hasta 2014.

DELGADO PACHECO⁽⁷⁾ cita certeramente la STS, de 11 de junio de 1997, referida a los pagos realizados por una televisión autonómica en concepto de

(6) Cfr., DELGADO PACHECO, A., «El régimen de los cánones en la fiscalidad internacional: cuestiones especialmente debatidas en España», *op. cit.*, p. 833.

(7) DELGADO PACHECO, A., *op. loc. ult. cit.*

gastos técnicos de alquiler de una cabina para el comentarista deportivo que retransmitió un partido de fútbol, así como para el transporte mediante ondas hercianas de productos audiovisuales. Resultaba en este caso aplicable el artículo 12 del CDI suscrito con Francia en 1973, que debía entenderse referido a los derechos pagados por la utilización de bienes de propiedad intelectual o industrial ajena. En el alquiler de la cabina en cuestión no concurrían estas características, al estar ausente cualquier nota de exclusividad o singularidad. Pues «es claro (...) que el precepto se refiere, en exclusiva, a los cánones o rendimientos de las propiedades intelectual o industrial, en cuyo supuesto podrían encuadrarse los beneficios empresariales derivados de la cesión de los derechos televisivos o de una retransmisión deportiva, por no perder de vista el supuesto de autos, pero no las cantidades satisfechas por la utilización de una cabina de televisión o por el transporte, mediante ondas hercianas, del producto audiovisual deportivo a que respondía. En estos casos, no puede, lógicamente, hablarse de rendimientos derivados de las dos propiedades antes mencionadas, la intelectual y la industrial, sino de una pura y simple contraprestación de un servicio de carácter empresarial».

Por otra parte, como ha aclarado la Sentencia, de 24 de junio de 2022, del Tribunal Supremo (STS), Rec. núm. 5441/2020, cuando el artículo 13.1.f) 3.º utiliza la expresión «*uso o concesión de uso*» está excluyendo la «transmisión» del derecho de la propiedad intelectual o industrial. El campo de los cánones está acotado, en general, por los contratos de licencia o de concesión de los derechos de explotación, de manera que en el supuesto de que se transmita la titularidad del derecho por parte de la persona física o jurídica perceptora de la contraprestación, la calificación apropiada será la de beneficio empresarial o ganancia de capital. En la citada Sentencia, relativa a la cesión de determinados datos de clientes y datos operativos en el marco de un contrato de «*know how*», se declaró que los pagos efectuados por una entidad residente a una entidad no residente como consecuencia de la cesión de tales datos, en los términos del contrato, tenían la calificación de rendimientos de capital mobiliario, en concepto de cánones o regalías, tal como son definidos en el artículo 12.3 del CDI hispano-alemán de 1966, aplicable al caso, de suerte que los pagos a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en este último Estado —que era España— y, en concreto, dentro de las «*cantidades pagadas por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas*». En consecuencia, tales pagos no podían constituir, conforme a la jurisprudencia consolidada del Tribunal Supremo referida en la Sentencia, el precio de una pretendida compraventa de bienes incorpóreos que se tratara como ganancia de capital, pese a su denominación de tal, en la medida en que no constaba que la transmisión del dominio fuera definitiva; ni que la denominada vendedora hubiera perdido todo poder de disposición o uso sobre la informa-

ción transferida; y tampoco que el vendedor hubiera garantizado el saneamiento por evicción al comprador o lo haya excluido expresamente en el contrato.

La consecuencia de todo ello era que tales pagos, de acuerdo con su calificación como cánones, estaban sujetos al IRNR por aplicación de lo previsto en el artículo 13.1.f) 3.º LIRNR, no pudiendo tributar por tanto exclusivamente en el Estado de residencia, en el caso concreto Alemania⁽⁸⁾. Llama la atención en esta Sentencia, por lo demás, que el Tribunal Supremo prescinde por completo de la denominación dada por las partes al contrato en el que figura la expresión «Compraventa de determinados datos» que no se compadecía con el clausulado del mismo y, sobre todo, con el objeto del contrato. Pues los datos de clientes que se ceden en virtud del contrato, por mor de su propia esencia y naturaleza, «no son susceptibles de integrar el objeto de un contrato traslativo del derecho de propiedad, ya que la posesión de un conjunto de conocimientos secretos que no está amparado por una patente no confiere a su titular protección legal alguna frente a terceros que llegasen, a su vez, a poseerlo, por los más variados procedimientos, y lo utilizasen en su propio beneficio, y no puede, así, cumplirse una de las obligaciones esenciales *ex lege* propias del contrato de compraventa (y que lo identifican como tal), como es, a tenor del artículo 1474 del Código Civil, el garantizar al adquirente o comprador la posesión legal y pacífica de la cosa vendida».

Y aunque es cierto que el propio Código Civil, en su artículo 1464, admite la posibilidad de que los bienes incorpóreos puedan ser objeto de compraventa, no es menos verdad que para que dicha posibilidad tenga lugar es absolutamente necesario que los referidos bienes estén incorporados a, o representados por, un título que legitime el derecho de su titular; y en el caso enjuiciado por la comentada STS de 24 de junio de 2022 es obvio que, no producida tal incorporación al tratarse de conocimientos secretos y no patentados, el titular carece de derecho alguno transmisible dominicalmente desde el punto de vista legal.


(8) Esta misma posición ya había sido defendida por la Dirección General de Tributos, en la consulta vinculante V1075-10, de 20 de mayo, en una cesión de datos de un listado confidencial de clientes, entendiendo, con exégesis de un artículo idéntico del CDI España-Brasil y de los Comentarios al MCOCODE, que «las prestaciones (pagos) derivadas de la transmisión (de nuevo, el empleo de este término) de listados confidenciales de personas, encajan dentro del concepto de canon». En la misma línea hay que citar la contestación a consulta vinculante, de 31 de octubre de 2017 (V2809-17) referida a una sociedad residente en España cuyo objeto social es la fabricación de automóviles que suscribe un contrato con una entidad italiana para que desarrolle la mayor parte de los elementos del vehículo. La entidad española, en este caso, se convirtió en propietaria de la mayor parte de los elementos del cuerpo del vehículo. Justamente por transmitirse la titularidad de los derechos de la propiedad intelectual e industrial a la sociedad española la calificación no puede ser de cánones, sino en el caso concreto de rentas empresariales (artículo 7 CDI).

Esta es la tesis, por lo demás, que asume el párrafo 2 de los Comentarios al artículo 12 MCOCDE al señalar que el pago por la plena transmisión de la titularidad de uno de los elementos incluidos en la definición de cánones no puede considerarse «por el uso o la concesión de uso» de dicho elemento, razón por la cual no se genera un canon. Y la naturaleza de la enajenación de la titularidad de esos derechos no quedará alterada por la forma en que se realice el pago, esto es, porque el pago de la contraprestación se haga en varios plazos o porque los pagos se vinculen con una contingencia. En cualquier caso, España se aparta de la interpretación efectuada por los Comentarios habiendo realizado una observación junto a Italia en el sentido de que los pagos por la transmisión de la propiedad de *uno de los elementos* comprendidos en la definición de cánones siguen entrando dentro del ámbito de aplicación del artículo 12 del convenio cuando se transfiera menos de la plena titularidad. Con otras palabras, a juicio de España seguimos estando dentro del campo de juego de los cánones en aquellas transacciones en las que no se haya transmitido la plena titularidad del bien o derecho de que se trate⁽⁹⁾.

Pues bien, nos detendremos ahora en los derechos de propiedad intelectual para empezar destacando, según ya hemos dicho, que el concepto fiscal de canon en la legislación española no es autónomo, por lo que resulta obligado acudir al artículo 10 del Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual.

De acuerdo con este artículo 10.1, «Son objeto de propiedad intelectual todas las creaciones originales literarias, artísticas o científicas expresadas por cualquier medio o soporte, tangible o intangible, actualmente conocido o que se invente en el futuro, comprendiéndose entre ellas: a) Los libros, folletos, impresos, epistolarios, escritos, discursos y alocuciones, conferencias, informes forenses, explicaciones de cátedra y cualesquiera otras obras de la misma naturaleza; b) Las composiciones musicales, con o sin letra; c) Las obras dramáticas y dramático-musicales, las coreografías, las pantomimas y, en general, las obras teatrales; d) Las obras cinematográficas y cualesquiera otras obras audiovisuales; e) Las esculturas y las obras de pintura, dibujo, grabado, litografía y las historietas gráficas, tebeos o comics, así como sus ensayos o bocetos y las demás obras plásticas, sean o no aplicadas; f) Los proyectos, planos, maquetas y diseños de obras arquitectónicas y de ingeniería; g) Los gráficos, mapas y diseños relativos a la topografía, la geografía y, en general, a la ciencia; h) Las obras fotográficas y las expresadas por procedimiento análogo a la fotografía; i) Los programas de ordenador».

(9) Mayores referencias en GIL GARCÍA, E., «Cuestiones conflictivas en la calificación de los cánones en los Convenios españoles», cit., pp. 524 y ss.



En un entorno globalizado donde las obligaciones fiscales no tienen fronteras, el elemento internacional se ha convertido en un campo de enorme complejidad y creciente importancia en el ámbito tributario. Este libro, «El impacto de la fiscalidad internacional», surge como una obra de referencia indispensable para comprender y navegar con éxito los desafíos fiscales del siglo XXI.

Dirigido por Isaac Merino Jara y coordinado por Antonio Vázquez del Rey Villanueva e Irune Suberbiola Garbizu, este libro reúne a un prestigioso elenco de autores procedentes de la academia, la administración pública y los grandes despachos profesionales, lo que ofrece una diversidad de perspectivas que garantiza un análisis riguroso y completo, combinando el más profundo conocimiento teórico con la aplicación práctica.

A lo largo de sus páginas, se abordan con exhaustividad y de forma actualizada los temas más candentes de la actualidad, entre otros, la tributación de la economía digital (Pilares 1 y 2), las medidas antiabuso (BEPS), los precios de transferencia, la fiscalidad de los criptoactivos y los retos que plantean los nómadas digitales.

Con un enfoque claro y sistemático, esta obra está destinada a convertirse en la referencia esencial para asesores fiscales, abogados, directivos de empresas multinacionales, funcionarios y académicos que busquen respuestas rigurosas y soluciones prácticas en el dinámico mundo de la fiscalidad internacional.

ISBN: 979-13-87743-15-4

