

## El uso indebido de los convenios fiscales

*Francisco Alfredo García Prats\**

Este artículo aborda un tema muy actual en el contexto de la fiscalidad internacional, se ocupa del abuso de los convenios orientados a atenuar o eliminar la doble imposición internacional. El autor parte de una delimitación preliminar del tema para tratar inmediatamente de la verificación del abuso de convenio, enfatizando en el sujeto del abuso y en la verificación del abuso de convenio por medio de la aplicación de las normas internas anti-abuso. Dentro de este último punto desarrolla los elementos que han de considerarse para dicha verificación así como los condicionantes de la interpretación del convenio en la constatación del abuso. Da cuenta del abuso de convenio en el Modelo de Convenio de la OCDE, concluyendo con una revisión a la actualización de los Comentarios al art. 1 llevada a cabo en 2003.

FORO

### INTRODUCCIÓN: EL ABUSO DE CONVENIO

En la actual fase de internacionalización económica con una progresiva relevancia de las operaciones transnacionales para las economías nacionales, a nadie se le escapa la importancia de los convenios internacionales para eliminar la doble imposición (también denominados convenios fiscales), cuya utilización y aplicación permite en ocasiones una reducción significativa de la carga tributaria global a soportar por dichas operaciones económicas internacionales. En este sentido, el aumento de los convenios de doble imposición vigentes permite en su integración con la proliferación de normas tributarias internas beneficiosas un incremento notable de las posibilidades exitosas de planificación fiscal internacional.

Frente a esta situación, muchos estados reaccionan de forma bidireccional y, a nuestro entender, contradictoria. Por un lado, se destacan las bondades de los conve-

---

\* Profesor de Derecho Financiero y Tributario de la Universitat de València (España).

nios de doble imposición como mecanismo de fomento de las relaciones económicas internacionales y de desarrollo económico, a pesar de la pérdida de recursos financieros que pueden suponer. Los convenios de doble imposición, se consideren como normas técnicas o como mecanismos que incorporan determinados beneficios fiscales, constituyen el mecanismo aconsejado por determinadas organizaciones internacionales para mitigar los efectos negativos provocados por la doble imposición internacional. Junto a ellos, los estados han desplegado una variada gama de mecanismos, normas, regímenes y sistemas tributarios peculiares que permiten un aprovechamiento óptimo –y de baja tributación– en especial a las actividades –o a algunas actividades– con vocación transnacional. Ello ha conducido a que por otra parte, los –mismos– estados reaccionen contra los posibles efectos negativos y perniciosos que puede provocar la congelación de las competencias fiscales frente a otros estados derivada de la firma de dichos convenios de doble imposición. Este temor se manifiesta a) frente a la posible utilización interesada y contraria a la finalidad de los convenios o de la legislación interna por parte de los particulares, como consecuencia de las mayores posibilidades de triangulación de las operaciones económicas internacionales ofrecidas por la cada vez más completa red de convenios fiscales –bilaterales–, así como b) frente a la posible reacción del otro Estado contratante que intenta aprovecharse de dichas ventajas convencionales lesionando los legítimos intereses financieros y recaudatorios del otro Estado. Por ello, los estados se esfuerzan en establecer diversos mecanismos de reacción frente a la utilización de dichos dispositivos –establecidos por otros estados, o en combinación con su propia normativa, especialmente los convenios de doble imposición–, para evitar una lesión excesiva de sus intereses financieros y recaudatorios, que se ven mermados con la prolífica y en ocasiones insostenible alegación y aplicación de dichos convenios de doble imposición.

Debe ponerse el acento en la segunda modalidad por cuanto la OCDE en la actualización de 2003 de su Modelo de Convenio establece por primera vez de forma expresa una reacción específica frente a los *efectos perniciosos* derivados de un ejercicio de competencia fiscal entre estados mediante la utilización de su red convencional a través de su integración con su normativa interna establecida para favorecer la llegada de capital inversor deslocalizado.

En este sentido, son interesantes las reflexiones efectuadas por la OCDE porque del tratamiento de la cuestión se infiere un enfoque general del problema de la utilización lesiva de los convenios fiscales por parte de los estados contratantes: para hacer frente a la competencia fiscal perniciosa entre estados que toma o aprovecha la red convencional existente es necesario incorporar una cláusula específica en el convenio, como único mecanismo que permite asegurar el cumplimiento de las obligaciones internacionalmente asumidas por los estados en virtud de dichos convenios. En ausencia de dichas cláusulas específicas, la modificación de la normativa tributa-

ria por parte del otro Estado podrá originar situaciones que se consideran abusivas del convenio fiscal, pero exigirán para otorgar validez a la reacción desde la perspectiva del derecho convencional la *renegociación de las cláusulas convencionales o la suspensión de sus efectos totales o parciales*.

Sin embargo, debe ponerse de manifiesto desde un principio la falta de normas claras y de una posición definida a nivel internacional en torno a la extensión, alcance y contenido de los mecanismos y medidas antifraude o antiabuso cuando se trata de hacer frente a un uso indebido de los convenios de doble imposición. A pesar de las continuas anotaciones, aclaraciones y actualizaciones de posición formuladas por diversas organizaciones internacionales, entre las que destaca la OCDE, que ha devuelto actualidad al debate, no puede afirmarse que exista una voluntad internacional consensuada tanto por lo que se refiere a la formulación del abuso del convenio, como a la validez y extensión de las medidas de reacción frente al mismo.

## DELIMITACIÓN PRELIMINAR

Con carácter general, el abuso de convenio se refiere, de forma restringida a nuestro parecer, a la interposición subjetiva de personas que no deberían resultar legitimadas a la aplicación de dicho convenio. Se circunscribe, de esta forma, el abuso de convenio al uso impropio de dichas normas por parte de sujetos —particulares y entidades— que no resultan legitimados en principio para exigir su aplicación. De acuerdo con el informe de la ONU de 1988, el abuso de convenio implica el uso que pueden hacer de los acuerdos fiscales aquellas personas a quienes dichos acuerdos no están destinados a beneficiar, con el propósito de obtener ventajas que los acuerdos no están destinados a proporcionarles. Desde esta perspectiva, la noción de abuso de convenio queda restringida al abuso *subjetivo* de convenio, consistente en la interposición de entidades o personas entre el lugar de obtención de la renta y el sujeto receptor de la misma. Esta interposición puede producirse a través de sociedades de tránsito (*conduit companies*) o a través de sociedades base, deslocalizadoras o dife-ridoras del impuesto en el Estado del último receptor.

Sin embargo, esta identificación del abuso con la interposición de personas en un Estado distinto del de la residencia original y la fuente última de los rendimientos no es del todo precisa.

En primer lugar, porque no toda interposición de personas debe considerarse como abusiva, por lo que a nuestro parecer resulta errónea la identificación entre la búsqueda del acuerdo fiscal más favorable (*treaty shopping*) y el abuso de convenio. En segundo lugar, porque no es una definición comprensiva del abuso de convenio. Así, debe considerarse como abuso de convenio aquellos mecanismos que lejos de la in-

terposición de personas buscan la aplicación de una regla distinta de distribución de la competencia prevista en el convenio (*rule shopping*).

Por otra parte, debe tenerse en cuenta que en algunas ocasiones el convenio no resulta abusado, sino que únicamente sirve de cobertura para el abuso de una norma interna –como ejemplo, podríamos indicar el caso de los bonos austriacos en España–. En estos supuestos, aunque no nos encontremos ante un abuso de convenio propiamente dicho, debe tenerse en cuenta las consideraciones que siguen por cuanto la validez de los mecanismos de reacción frente a estos supuestos parte de consideraciones similares a las del abuso de convenio propiamente dicho, atendiendo a la necesaria salvaguarda de la primacía convencional.

En consecuencia, debe determinarse, con carácter general, si resulta reprochable la realización de operaciones internacionales con la finalidad, incluso principal, de beneficiarse de los mecanismos de reducción de la carga tributaria que se derivan de su integración, tanto los previstos en la normativa interna, como los proporcionados directamente por los convenios fiscales.

A nuestro entender, la solución debe formularse en sentido condicional. *Per se*, la búsqueda de dichas ventajas fiscales no puede considerarse como abusiva o reprochable, en la medida en que esta ventaja está incorporada en los ordenamientos tributarios o en las normas aplicables para permitir su aprovechamiento por parte de los particulares. Debe reconocerse, por tanto, el derecho de los particulares a obtener el beneficio del disfrute de las ventajas fiscales que se proporcionan por parte del ordenamiento. Sin embargo, solo cuando se aprecia, y únicamente con carácter general tras dicha apreciación, una lesión de la finalidad o del espíritu de la norma tributaria, o convencional, podrá actuarse contra el particular.

La verificación de la lesión de la finalidad, objetivo o espíritu de la norma u ordenamiento se convierte, pues, en la clave de bóveda de todo el sistema por lo que, no debería dejarse al albur de pretensiones meramente recaudatorias o de construcciones que permitan a la administración tributaria redefinir los presupuestos de actuación de la norma cuando no se cumple con sus expectativas recaudatorias, en perjuicio de la confianza legítima de los particulares en la aplicación de las normas tributarias. El principio de seguridad jurídica debería desplegar, por tanto, sus exigencias impidiendo un ejercicio excesivo de las facultades discrecionales por parte de la Administración.

En este sentido, el desarrollo del proceso hermenéutico y aplicativo que conduce a la verificación de la lesión del –espíritu del– ordenamiento debería facultar al sujeto pasivo para demostrar que no concurre dicha vulneración del ordenamiento o precepto en su espíritu o finalidad. Cualquier otro resultado que sea producto de la aplicación automática o presuntiva de las normas siempre será contrario en sí mismo al

objetivo pretendido por lo que más que una restauración, provocará un daño o una limitación de las condiciones de aplicación de la norma más allá de la voluntad del legislador.

## LA VERIFICACIÓN DEL ABUSO DE CONVENIO

En la verificación del abuso de convenio debe tenerse en cuenta la naturaleza bifronte de los convenios de doble imposición. Los convenios de doble imposición no son únicamente convenios internacionales firmados entre estados, sino también normas destinadas a producir efectos sobre particulares modificando o alterando los presupuestos de la relación jurídica tributaria que surge como consecuencia de la aplicación de la norma tributaria interna.

Esta constatación es importante en el descubrimiento de los mecanismos que permiten verificar el abuso del convenio, por un lado, así como, por otro, identificar al sujeto del abuso y, finalmente, para la determinación de los criterios que verifiquen la validez de la reacción propuesta frente al abuso de dicho convenio.

### EL SUJETO DEL ABUSO

El análisis debe fijarse en primer lugar en el sujeto que *abusa* el convenio fiscal. En este orden de consideraciones, debe distinguirse a) el abuso de los términos consensuados en el convenio fiscal por parte de alguna de sus partes contratantes –los estados–, del b) abuso propiciado por las actuaciones de los particulares –destinatarios o no– de dicha norma, con objeto de alcanzar ventajas superiores de las que se derivan del contexto y finalidad de los convenios fiscales.

Con carácter general, la fijación del abuso de convenio va referida a aquellos supuestos en los que el sujeto que *abusa* del mismo es un particular o una entidad al colocarse como destinatarios ilegítimos de sus preceptos. Sin embargo, junto con este supuesto, deben identificarse aquellos otros en los que la lesión de los intereses financieros y tributarios de alguno de los estados contratantes viene producida por la reacción –*a posteriori*– del otro Estado contratante mediante la modificación de su norma tributaria interna alterando el equilibrio alcanzado de distribución de la competencia tributaria en el momento de la firma de dicho convenio.

Las implicaciones de dicha distinción no por menos obvias son importantes, pese a no haber sido destacadas de forma suficiente hasta la fecha. Por un lado, la verificación del abuso en uno y otro caso parte de elementos y de ordenamientos distintos –internacional en un caso y nacional(es) en otro– determinando diferentes condicio-

nantes para la existencia del abuso. Por otro lado, las exigencias y la regulación del abuso en ambos ordenamientos establecen pautas diferenciadas para establecer las posibilidades de reacción contra dicho abuso jurídicamente aceptables.

El abuso *estatal* de convenio puede producirse como consecuencia de una modificación de las condiciones de ejercicio del poder tributario interno de alguno de los estados contratantes con posterioridad a la firma de un convenio fiscal, de modo que se altera el equilibrio determinado por el convenio en la distribución de competencias tributarias, las exigencias derivadas del principio de reciprocidad, lesionando los intereses tributarios legítimos del otro Estado contratante. Dicha modificación, que puede ser tanto normativa como de naturaleza administrativa, coadyuva a la generación de situaciones en las que los sujetos –normalmente terceros– se benefician del convenio *en perjuicio* de los legítimos intereses del otro Estado contratante del convenio fiscal.

No obstante, la articulación de estos supuestos de abuso estatal de convenio dista de estar delimitada por el derecho internacional, y de forma específica por los convenios fiscales. Varias son las dificultades de grado con las que se topa la verificación de estos supuestos de abuso:

En primer lugar, la inexistencia de una exigencia de tributación mínima de las rentas transnacionales que se infiere de los convenios fiscales. A pesar de la posición de algunos autores –secundados por algunas administraciones tributarias– los convenios no exigen tributación alguna de las rentas, sino que únicamente distribuyen la competencia tributaria entre los estados –en ocasiones, bajo las exigencias derivadas de una cláusula de sujeción efectiva, que no implica *per se* la sujeción efectiva de las rentas afectadas–. Esta situación dificulta la verificación de la lesión de los intereses tributarios de un Estado como consecuencia de la integración interesada de las cláusulas convencionales con la legislación interna posterior del otro Estado contratante.

En segundo lugar, por la inexistencia de un procedimiento consensuado –internacional– de verificación de la existencia de dicho abuso. Como se desarrolla con más detalle en el próximo apartado, la verificación del abuso de convenio corre a cargo de los órganos nacionales –judiciales y administrativos– de cada uno de los estados contratantes, quedando al margen de la verificación de dicha situación los tribunales internacionales. Esta situación, pretendida por los estados aunque no necesaria –pues existen antecedentes en los que se ha observado la existencia de un abuso estatal de convenio internacional con cláusulas fiscales por parte del Tribunal Internacional de Justicia–, impide la correcta aplicación del derecho internacional convencional como consecuencia de la quiebra del orden convencional por una de las partes contratantes.

En tercer lugar, debe destacarse la falta de previsión normativa acerca de las consecuencias de la apreciación de un abuso estatal de convenio. De hecho, el *Convenio de Viena sobre Derecho de los Tratados* solo prevé consecuencias para el caso de violación grave del convenio –art. 60– pero no en caso de violación indirecta –por abuso– del mismo.

De ahí que para hacer frente a aquellos supuestos en los que los estados puedan quebrar la finalidad convencional, la OCDE en la actualización de 2003, así como muchos estados en sus negociaciones convencionales hayan optado por la inclusión de una cláusula específica en el convenio en la que se determinan las condiciones de la existencia de dicho abuso, así como la reacción frente al mismo –normalmente, la exclusión de los beneficios de aquel(los) precepto(s) que se considera(n) vulnerado(s)–.

Es importante retener por tanto esta consideración, por cuanto implica la necesidad de prever convencionalmente tanto el supuesto del abuso –por cuanto no existen órganos internacionales para su verificación–, como las consecuencias del mismo –ante la falta de previsión en el derecho internacional convencional–, por lo que no cabe reacción unilateral válida del otro Estado en este supuesto, bien se dirija contra el Estado que comete el abuso, bien contra las entidades o particulares que se benefician –indirectamente– del mismo. Como analizaremos a continuación, estas consideraciones difieren de forma cualitativa con aquellas en las que se verifica el abuso de convenio por parte de los particulares y/o entidades.

#### LA VERIFICACIÓN DEL ABUSO DE CONVENIO MEDIANTE LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS INTERNAS ANTI-ABUSO

Fuera de aquellos casos en los que quien abusa de los términos convencionales es una de las partes contratantes de dicho convenio, el abuso se produce cuando los destinatarios últimos de dichas normas –los contribuyentes– se benefician de sus términos de forma ilícita, o bien se pretende obtener una aplicación de los términos de un convenio por contribuyentes a los que en principio no debía afectarles su aplicación.

En estos casos, que son los supuestos tradicionalmente considerados como *abuso de convenio*, la verificación del mismo se produce mediante la aplicación de los mecanismos anti-abuso reconocidos en el ordenamiento interno de cada uno de los estados contratantes.

El comentario en su actualización establece este punto de partida básico para entender las peculiaridades existentes en la configuración del *abuso* de los convenios de doble imposición. La reacción frente a dicho abuso se configura *a priori* de acuerdo con los postulados previstos en las normas internas, bien de naturaleza positiva,

bien de naturaleza jurisprudencial, pero que en todo caso forman parte del Derecho tributario interno de cada uno de los estados afectados (segunda frase del párrafo 7.1 de los comentarios al art. 1 del MCOCDE). Es la aplicación de la norma interna tributaria la que permite considerar que una determinada transacción, operación o estructura realizada por los particulares y entidades intervinientes vulnera –de forma indirecta– el ordenamiento tributario. A esta configuración pueden unírsele preceptos convencionales que delimiten, maticen, amplíen, complementen o habiliten la aplicación de aquellas normas tributarias internas anti-abuso, pero en cualquier caso necesitan del recurso de la norma interna para su configuración inicial.

Se reconoce de este modo a) por una parte la *naturaleza bifronte de los convenios* de doble imposición, destinados en última instancia a modular las condiciones de aplicación de la normativa tributaria interna en relación a una serie de sujetos y en un determinado número de situaciones y circunstancias y b) por otra parte la consideración de que el abuso –de convenios– ocasiona una lesión de los intereses financieros del Estado –de cada uno de los estados posiblemente afectados por dicha maquinación–, por lo que debe ser la normativa interna de cada Estado la que configure la reacción contra dicha lesión.

Esta constatación implica asumir la dificultad de establecer una configuración generalmente válida y aceptada del *abuso de convenio fiscal* (confirma esta posición la lectura de los apartados 9.2 y 9.3 de los comentarios al art. 1). Son los estados (de forma unilateral) los que configuran conforme a sus propios parámetros internos la *ilicitud* de la operación y la reacción contra dicha actuación ilícita, por lo que es esta configuración interna la que determina y configura *per se*, a su vez, la reacción contra el uso *impropio* de los convenios fiscales.

En otras ocasiones, se abusa del convenio lesionando una norma tributaria interna, por lo que la protección de dicha normativa tributaria interna tratará de impedir que la aplicación de los convenios de doble imposición genere dicho efecto (éste es el supuesto que ha generado la problemática en relación con los bonos austriacos).

En estos supuestos, aunque se abuse del convenio, será la normativa tributaria interna la que determine cuándo se produce dicho abuso, qué elementos requiere la configuración de dicho abuso, así como cuál es la reacción prevista frente al mismo, sin perjuicio de respetar, en todo caso, las exigencias derivadas de la primacía de los convenios fiscales frente a la normativa interna.

El reconocimiento de la aplicación de la normativa interna anti-abuso como mecanismo para verificar la existencia de un abuso del convenio o para reaccionar frente al mismo exige determinar cuál es la respuesta o reacción apropiada para evitar dicho abuso, en particular, para verificar si el abuso convencional puede frenarse mediante el recurso a la normativa interna anti-abuso.

Para ello, resulta imprescindible analizar las relaciones entre la normativa interna anti-abuso y los convenios de doble imposición partiendo de la primacía de estos últimos frente a la normativa interna, así como de las especiales condiciones en las que se produce la integración de dichos convenios con la normativa tributaria interna.

### Elementos para dicha verificación

Para la verificación de dicha relación debemos tener en cuenta los siguientes aspectos:

1. *El concepto interno de abuso o uso impropio de las normas tributarias* será relevante en última instancia para fijar el abuso de convenio fiscal, pues la determinación de dicho abuso de convenio se realiza por órganos internos –administrativos o jurisdiccionales– mediante la aplicación de los mecanismos internamente aceptados, a pesar de la naturaleza internacional de la norma abusada.

2. *La peculiaridad de la norma abusada* –o de la norma que sirve de cobertura al abuso– confiere limitaciones a la utilización de los mecanismos internos de verificación y reacción contra el abuso, que se infieren de su particular posición en el seno del sistema de fuentes, así como de su reconocimiento de norma con primacía en virtud de las exigencias constitucionales –art. 96 CE– o del propio derecho internacional –art. 34 CVDT, *pacta sunt servanda*–, así como de la imposibilidad de alegar el derecho interno para justificar el incumplimiento de sus obligaciones internacionales –art. 35 CVDT–.

En consecuencia, debe distinguirse entre aquellos supuestos a) en los que se abusa del propio convenio, de aquellos b) en los que se abusa de una norma interna, mediante la utilización de la cobertura convencional. La importancia de esta distinción es meramente didáctica y aclaratoria, aunque de ella no deriven efectos jurídicos dignos de relevancia, a excepción de la posibilidad de aplicar normas convencionales específicas –no meramente internas– para delimitar la existencia de un abuso de una norma convencional. Sin embargo, como hemos indicado, la solución a ambos casos está condicionada por los mismos presupuestos derivados de la primacía de la norma que actúa como norma de cobertura y de abuso frente a las normas internas que pretenden aplicarse para desvirtuar el abuso.

3. La verificación de un abuso de una norma convencional fiscal exige realizar una *interpretación del convenio y de las normas pretendidamente abusadas*, de acuerdo con los criterios de interpretación previstos en el propio convenio. La interpretación permite poner de manifiesto: 1. que se ha abusado del convenio, 2. y cuáles son las exigencias derivadas de la primacía convencional frente a la norma inter-

na y las posibilidades de actuación de ésta última para modular e integrar los presupuestos de aplicación de dicho convenio.

Los criterios particulares según los cuales procede interpretar los términos de un convenio –bien de forma autónoma, bien mediante remisión al ordenamiento de alguno de los estados contratantes, o bien mediante remisión al ordenamiento del Estado que aplica el convenio, o bien según las exigencias contextuales del convenio– pueden determinar, en última instancia, la posible actuación de la normativa interna anti-abuso para frenar el abuso de convenio sin que dicha actuación suponga una modificación unilateral de las obligaciones asumidas por los estados con la firma de dicho convenio fiscal.

### **Los condicionantes de la interpretación del convenio en la verificación del abuso**

En un orden paralelo de consideraciones, la conformación de mecanismos que sustenten una interpretación contextual del convenio que impida la remisión a la normativa interna respectiva de los estados contratantes puede suponer un freno a la necesaria aplicación singular y unilateral de los mecanismos de reacción anti-abuso posibilitando interpretaciones más generales y comunes de los términos y reglas convencionales. Para ello, sin embargo, debería potenciarse la función de los comentarios –en términos de validez interpretativa a la luz de las exigencias del CVDT y en términos de legitimidad representativa del órgano que los formula frente a los estados contratantes– como mecanismo de comprensión de las normas convencionales tributarias vigentes.

No obstante, dicha comprensión debería realizarse desde un *desarrollo de la comprensión –interpretación– positiva de los términos* del propio Modelo de Convenio (tales como los conceptos de residencia, establecimiento permanente, pagador o beneficiario efectivo a los efectos del convenio) y no mediante la aceptación de normas anti-abuso que delimiten negativa o positivamente los mismos.

En este sentido, resulta criticable a nuestro parecer la inclusión de los párrafos 10.1 y 10.2 de los comentarios al art. 1 del MCOCDE como mecanismos de delimitación de supuestos de abuso de convenio.

El primero de ellos en realidad, se extrae del propio análisis del art. 4.3 del MCOCDE. El párrafo, por otra parte, resulta de difícil comprensión. El párrafo permite la denegación de los beneficios de un convenio fiscal a determinadas sociedades filiales establecidas en paraísos fiscales o que se benefician de regímenes fiscales preferenciales en atención a los hechos y circunstancias del caso, cuando se ponga de manifiesto que el lugar de la dirección efectiva de sus negocios no se encuen-

tra en su pretendido Estado de residencia sino en el Estado de la sociedad matriz. La denegación de la aplicación de los convenios del Estado de su residencia alegada se produce en virtud de lo dispuesto en el art. 4.3, si bien queda por determinar los efectos de dicha cláusula 4.3 del convenio entre dos estados contratantes frente a los convenios firmados con terceros países por su *alegado* Estado de la residencia. Si se pretende, en cambio, denegar los beneficios de los convenios firmados por el Estado de la matriz con terceros estados no se alcanza a comprender la *ratio* de dicho párrafo, puesto que considerándose residente la sociedad en el Estado de la matriz, conforme a su legislación interna, debería poder beneficiarse de los convenios firmados por dicho Estado, sin perjuicio de la aplicación de las cláusulas anti-abuso específicas incluidas en dichos convenios.

Por lo que respecta al párrafo 10.2 de los comentarios, parece formularse como la antítesis a lo previsto en el art. 5.7 del Modelo de Convenio, y en cierta medida podía desprenderse de lo previsto en los comentarios a dicho precepto. El art. 5.7 determina que el control entre sociedades residentes en ambos estados contratantes, no convierte *per se* a la controlada en establecimiento permanente de la controladora, ni a la controladora en establecimiento permanente de la controlada. En cambio, ahora, el párrafo 10.2 de los comentarios al art. 1 viene a reconocer que en función de una cuidada consideración de las circunstancias y los hechos atinentes al caso, una filial puede tener un establecimiento permanente en el Estado de la matriz desde donde se dirigen las actividades de la filial, permitiendo la atribución de parte de sus beneficios al Estado de la matriz.

La inclusión de dicho comentario puede generar, a lo sumo, dudas, incertidumbres y contradicciones. En primer lugar porque el sitio apropiado para su inclusión debería ser el del art. 5.7 y no el del art. 1. En segundo lugar, porque la existencia de dicho establecimiento permanente, y fundamentalmente la posibilidad de atribuir rendimientos al mismo, dependerá de la legislación interna del Estado de la matriz y de la interpretación de los términos convencionales definidores del concepto y régimen jurídico de establecimiento permanente, que son los que van a determinar la aceptación de la norma interna anti-abuso bajo las exigencias convencionales. En última instancia porque dicho mecanismo anti-elusión resultará paralelo a la aplicación de las normas internas sobre transparencia fiscal internacional con las que se superpondrá con una mayor laxitud en cuanto a los términos definidores de la compatibilidad en virtud de lo dispuesto en dicho comentario.

## EL ABUSO DE CONVENIO EN EL MODELO DE CONVENIO OCDE

### ANTECEDENTES Y CONSIDERACIONES GENERALES

Como indicábamos en la introducción, el Modelo de Convenio no contiene referencias generales en torno a la relación de las cláusulas anti-evasión internas y la primacía de los convenios. Por el contrario, la OCDE formula su posición en los Comentarios al Modelo de Convenio así como en otra serie de informes paralelos y complementarios.

La posición de los Comentarios del Modelo de Convenio de la OCDE en relación con la posible aplicación de las normas internas anti-abuso frente a un convenio de doble imposición ha sufrido una importante evolución a lo largo de los últimos años, siendo la última manifestación de la actualización de dichos Comentarios al art. 1 en 2003. Dicha evolución está presidida por una progresiva aceptación de la aplicación de dichas normas internas anti-abuso incluso frente y a pesar de la primacía de los convenios fiscales. Uno de los principales objetivos de los cambios operados en los Comentarios del Modelo de Convenio consiste en hacer más operativas las medidas anti-elusión tributaria frente al uso abusivo o inadecuado de un convenio.

Antes de la actualización de 2003, los Comentarios del Modelo pretendían salvar la aplicación de las medidas anti-abuso frente al convenio fundamentalmente frente a la utilización de *sociedades base*, mediante la aplicación de normas sobre transparencia fiscal internacional, o bien, mediante la aplicación de mecanismos internos que otorgan preponderancia a la sustancia sobre la forma.

La regulación de las relaciones y criterios de compatibilidad entre las normas internas anti-abuso y la primacía de los convenios fiscales distaba así de ser completa en varios aspectos.

En primer lugar, porque solo hacía referencia a la lucha contra algunos aspectos de abuso –subjetivo– de convenio, el derivado de la deslocalización de rentas mediante la creación de sociedades base en territorios y países de baja tributación. En segundo lugar, porque no tenía presente la diversidad de mecanismos internos con los que los diferentes estados hacen frente a la evasión fiscal internacional –mediando o no un convenio fiscal–; en concreto, las teorías de la primacía del fondo sobre la forma, a favor de la preferencia de la sustancia económica sobre la forma jurídica, por lo que otras técnicas y presupuestos internos no quedaban englobados en dicha salvaguarda en su aplicación frente a los convenios fiscales. En tercer lugar, porque los criterios sobre los que se fundaba la aceptación de su aplicación frente a los convenios distaba de tomar en cuenta las exigencias derivadas de la primacía de los con-

venios fiscales sobre la normativa interna y, en particular, las derivadas del *Convenio de Viena sobre Derecho de los Tratados*. Por el contrario, las razones alegadas se fundaban en la plena competencia del Estado de la residencia para determinar los criterios de conformación del hecho imponible que afecta a sus residentes (los comentarios en su traducción hablan de que “dichas medidas forman parte de las normas básicas contenidas en las legislaciones fiscales nacionales para determinar los hechos que dan lugar al nacimiento de la obligación tributaria”, párrafo 23 de los comentarios al art. 1, siendo que dichas reglas no quedaban afectadas por la delimitación de competencias tributarias establecida en el Modelo de Convenio).

La actualización de 2003 del Modelo de Convenio y de sus Comentarios pretende superar este análisis parcial y sesgado incorporando consideraciones de carácter general y otras alegaciones que tienen en cuenta la diversa conformación del abuso de convenio en los diferentes ordenamientos tributarios nacionales –*vid.*, a estos efectos, párrafo 9.2 y ss. de los comentarios–.

Sin embargo, la regulación deja de tener la sistematicidad que resultaría aconsejable para un texto con pretensiones informadoras de la interpretación convencional. Así, se observa una respuesta separada a la pregunta de la compatibilidad entre dichas normas (párrafos 9.1 a 9.6 por un lado y 22 a 26 por otro); una falta de reconocimiento del tratamiento de dicha cuestión por el propio comentario (el art. 9.1 se refiere a que dicha cuestión se considera en los párrafos 22 y ss., mientras que en realidad, los párrafos 9.2 a 9.6 también aportan criterios a su solución); una reproducción de los mismos argumentos (en los párrafos 9.2 y 22.1); cuando no, la existencia de soluciones que lejos de propiciar una solución uniforme son demostrativos de un resultado de consenso entre posiciones divergentes entre diferentes estados miembros. Finalmente, subyace en dichos comentarios una implícita aceptación de la *especialidad* de los convenios fiscales internacionales, al mitigarse las exigencias derivadas del derecho internacional convencional. Estas consideraciones deberían suponer una matización importante en las pretensiones de conformar los comentarios como instrumento válido para la interpretación de los convenios, y no solo en los casos en los que los comentarios pretenden utilizarse como criterios interpretativos de los convenios fiscales firmados con anterioridad a la aprobación de dichos comentarios.

#### LA ACTUALIZACIÓN DE LOS COMENTARIOS AL ART. 1 LLEVADA A CABO EN 2003

Cualquiera que sea la configuración del abuso utilizada por las normas aplicables de cada Estado (sea un abuso de normas internas –9.2–, sea un abuso del propio Convenio –9.3–), el Comentario establece en la actualidad un *criterio general*, consisten-

te en poder denegar la aplicación de los términos de un convenio cuando se demuestre la existencia del abuso del convenio. Así lo expresa de forma clara *el párrafo 9.4* de los comentarios al art. 1 del MCOEDE, que se configura como uno de los preceptos generales que establecen dicha relación entre normas internas anti-abuso y los convenios de doble imposición: "...se acuerda que los estados no tienen que otorgar los beneficios de un Convenio fiscal cuando se hayan adoptado acuerdos y arreglos que constituyan un abuso de los preceptos de la Convención fiscal" (traducción del autor).

La formulación solemne de dicho aserto no permite sin embargo contrarrestar las exigencias del Derecho internacional de los convenios o del derecho interno de sus países miembros. Con independencia de los acuerdos tomados en el seno del Comité Fiscal de la OCDE, dichos *acuerdos* ni tienen naturaleza de convenio internacional, ni pueden suponer una modificación de los convenios fiscales que los estados miembros de la OCDE firman, que son los que despliegan efectos tanto internacionales como internos en su integración con las normas tributarias internas. Los *acuerdos* que modifican los Comentarios al Modelo de Convenio no tienen naturaleza modificativa alguna de los postulados derivados del derecho internacional convencional ni tampoco del derecho constitucional interno de los países miembros.

Este principio debe, no obstante, matizarse con otras afirmaciones que aparecen en el Comentario del Modelo de Convenio.

En primer lugar, *no debe bastar cualquier configuración que determine la existencia de una transacción abusiva*. El Modelo de Convenio establece un criterio informador –*principio guía* en términos de los comentarios– que permite la exclusión de los beneficios del convenio cuando el *objetivo principal* de determinada transacción consista en *obtener el trato fiscal más favorable derivado del convenio, siempre que* la obtención de dicho trato favorable en esas circunstancias fuera contrario al objeto y finalidad de los preceptos relevantes.

En consecuencia, los comentarios configuran una suerte de determinación propia de *abuso de convenio* considerando que debe concurrir la presencia del propósito fiscal como principal motivo de la transacción y la vulneración del objeto y finalidad del convenio.

En segundo lugar, la aplicación de las normas internas anti-abuso *no vulnera los convenios fiscales cuando dichas normas se incorporen en la configuración del hecho imponible*. El Modelo de Convenio considera que dichas normas configuradoras del hecho imponible –cabe entender en el Estado de residencia– no se ven afectadas por los convenios de doble imposición porque no quedan afectadas por las reglas de distribución de la competencia tributaria, en la medida en que dichas reglas dejan a salvo el gravamen de las rentas en el Estado de la residencia.

Entendemos, sin embargo, que dicha solución propuesta en el comentario debe matizarse en varios sentidos. En primer lugar, porque las normas configuradoras del hecho imponible en el Estado de la residencia se ven afectadas por las normas convencionales, sobre todo en aquellos aspectos relativos a los elementos, rendimientos y rentas de carácter transnacional –basta aquí referirse a los Comentarios realizados en el art. 7–. En segundo lugar, porque la respuesta depende del contexto del convenio y, en particular, de los mecanismos previstos para la eliminación de la doble imposición en el Estado de la residencia por la modalidad del art. 23 elegida en el convenio en cuestión, o en la legislación interna de dicho Estado de residencia. De aplicarse el método de exención resultará difícil aceptar la coherencia de la medida anti-abuso propuesta contra las sociedades base.

Afirma el comentario de 2003 que los preceptos de un convenio serán aplicados teniendo en cuenta los cambios derivados de la aplicación de las reglas mencionadas en el párrafo 22 cuando resulten en una recharacterización de la renta o en una re-determinación del sujeto pasivo al que se le atribuye dicha renta (párrafo 22.1). La aplicación de las normas anti-abuso internas se aplican de plano sobre los convenios fiscales –según las consideraciones de los comentarios–, sin valorar los condicionantes derivados de la primacía de dichos convenios y los límites derivados de la imposibilidad de modificar unilateralmente los términos de los convenios (*treaty override*); situación ésta que puede generarse como consecuencia de la aplicación de este nuevo criterio favorable a la aplicación –sin apenas restricciones– de la normativa anti-abuso frente al convenio.

La aceptación de este criterio *interpretativo* supone, de forma indirecta, atribuir plena funcionalidad al criterio de la remisión a la legislación del Estado que aplica el convenio en perjuicio tanto de la interpretación *contextual* de los términos convencionales como de la interpretación *propia* de dichos términos que se infiere del convenio, lo que redundaría en una *unilateralización* del derecho tributario internacional en claro antagonismo con los postulados que presiden la formulación de los comentarios como *guía explicativa, aclaratoria o interpretativa común* de los múltiples convenios.

Consideramos, en cambio, que la aplicación de dichos supuestos de recharacterización, o re-determinación del sujeto pasivo deberá supeditarse, en todo caso, a los criterios que se infieran del convenio, sin que pueda producirse una modificación unilateral de las obligaciones dimanantes del mismo.

Además, los supuestos en que resulta aplicable dicha consideración no quedan definidos de forma precisa por los comentarios, en la medida en que la referencia a las sociedades base solo se emplea como un simple ejemplo de abuso de convenio al que se refieren las consideraciones. Por un lado, parece que las consideraciones se refie-

ren a cualquier tipo de abuso constatado de convenio fiscal, teniendo en cuenta que con dichos párrafos del comentario se pretende abordar la relación y solución del posible conflicto de las normas internas anti-abuso con los convenios fiscales (párrafo 22). Sin embargo, la redacción actual del párrafo 23 de los comentarios conduce a una conclusión más restrictiva del ámbito de aplicación de estas consideraciones, reducidas a la aplicación de normas internas anti-abuso contra las sociedades base.

Deben matizarse, en tercer lugar, los resultados que se alcanzarían de admitir que solo estos condicionantes resultan exigibles para permitir la aplicación de una norma interna anti-abuso frente al convenio. El párrafo 22.2 parece restringir la posibilidad de aplicar la normativa anti-abuso al hecho de que exista una clara evidencia o prueba de que los convenios han sido abusados. En caso contrario, los estados deben observar las obligaciones específicas de los convenios fiscales consistentes en la eliminación de la doble imposición.

Esta referencia merece alguna consideración. De acuerdo con dicha referencia, el equilibrio entre los objetivos del convenio –eliminación de la doble imposición internacional y evitación de la evasión fiscal internacional– se encuentra en la verificación –mediante pruebas evidentes– de un uso impropio o abusivo de una cláusula del convenio por parte de los particulares; claro está, articulado mediante la aplicación de los mecanismos disponibles en el Estado que presupone dicho abuso de forma unilateral. Por otra parte, este párrafo reconoce a los estados la posibilidad de anular los efectos del convenio en caso de abuso evidente de sus disposiciones.

Desde esta perspectiva, el Comentario del Modelo de Convenio de la OCDE ubica la problemática del abuso de los convenios fiscales en sede del abuso de las normas fiscales, como una subcategoría de las mismas, permitiendo *a grandes rasgos* la aplicación de la normativa interna anti-abuso frente a las exigencias del convenio.

Se reconoce de este modo la singular naturaleza de los convenios fiscales, en cuanto normas que se integran con las normas tributarias internas para determinar el alcance de éstas modulando sus presupuestos de actuación. Sin embargo, no habría estado de más no dejar pasar por alto las exigencias de su configuración –simultánea– como convenios internacionales que generan y determinan el nacimiento de obligaciones mutuas entre las partes, obligaciones que deben ser respetadas incluso –y sobre todo– en aquellos supuestos en los que los convenios deben surtir efectos frente a los destinatarios o los sujetos particulares y entidades afectados por sus presupuestos de aplicación, según las pautas de interpretación, aplicación e integración con la normativa tributaria interna que derivan del propio convenio de doble imposición, pero también, respetando las exigencias del derecho internacional convencional, y fundamentalmente el principio *pacta sunt servanda* y la imposibilidad de alegar el derecho interno para incumplir las obligaciones derivadas del convenio.

Estos criterios y obligaciones resultan de obligado cumplimiento en relación con los convenios de doble imposición, a pesar de que sus destinatarios finales sean entidades y sujetos particulares, como consecuencia de la peculiar *naturaleza bifronte* de los mismos.

Se observa además, un preocupante cambio de posición, en cuanto a la consideración de las actuaciones de los particulares como abusivas. Previamente, los comentarios reconocían el derecho de los particulares a obtener un ahorro fiscal como consecuencia del aprovechamiento de las diferencias impositivas entre los diferentes estados, así como la necesidad *estatal* de adoptar disposiciones *adecuadas* para evitar las maniobras abusivas en la legislación tributaria interna, salvaguardando la aplicación de dichas normas internas anti-abuso en los convenios de doble imposición.

Ciertamente, los contribuyentes tienen la posibilidad de aprovechar, al margen de los convenios de doble imposición, las diferencias entre los niveles impositivos existentes en los estados y los beneficios fiscales reconocidos en las legislaciones fiscales de los diferentes países, correspondiendo a los Estados en cuestión adoptar las disposiciones adecuadas en su legislación interna para evitar tales maniobras. En este caso, dichos Estados desearán salvaguardar en sus convenios bilaterales de doble imposición la aplicación de las disposiciones de esa naturaleza contenidas en su legislación interna (párrafo 7).

Sin embargo, el punto de partida en la actualización de 2003 parece ser otro, permitiendo la consideración de dicha explotación de las diferencias tributarias entre estados como abusiva. “Los contribuyentes pueden verse tentados a *abusar las normas tributarias* de un Estado *mediante la explotación de las diferencias existentes entre las normas de diferentes países*” (párrafo 7.1 de los comentarios al art. 1 del MCOC-DE). Esta referencia no debería comportar un concepto excesivo de abuso, de forma que, a pesar de la referencia en los comentarios, sigue siendo necesario distinguir los supuestos de uso y abuso de las normas tributarias internas, y también, de los convenios de doble imposición que las interrelacionan, siendo el presupuesto general el del uso, y solo el excepcional el del abuso.